



PUTUSAN
Nomor 117/PUU-XXI/2023

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

Nama : **Budi Wibowo Halim, S.H., M.Kn., M.M.**
Pekerjaan : Notaris
Kewarganegaraan : Indonesia
Alamat : Komp. Grogol Permai Blok F Nomor 1-2,
Jakarta Barat.

Selanjutnya disebut sebagai ----- **Pemohon**;

[1.2] Membaca permohonan Pemohon;
Mendengar keterangan Pemohon;
Membaca dan mendengar keterangan Presiden;
Mendengar dan membaca keterangan Pihak Terkait Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah;
Membaca keterangan Dewan Perwakilan Rakyat;
Membaca dan mendengar keterangan Ahli Pemohon dan Presiden;
Memeriksa bukti-bukti Pemohon;
Membaca kesimpulan Pemohon, Presiden, dan Dewan Perwakilan Rakyat;

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 4 September 2023 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi

pada tanggal 4 September 2023 berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 115/PUU/PAN.MK/AP3/09/2023 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi Elektronik (e-BRPK) pada tanggal 11 September 2023 dengan Nomor 117/PUU-XXI/2023, yang telah diperbaiki dengan permohonan bertanggal 4 September 2023 dan diterima Mahkamah pada tanggal 17 Oktober 2023, yang pada pokoknya menguraikan hal-hal sebagai berikut:

A. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa Pemohon, sebagaimana telah dikemukakan di awal permohonan ini, memohon kepada Mahkamah Konstitusi agar sudilah kiranya mahkamah menguji norma pada frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) terhadap norma Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Bahwa amandemen Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945), salah satu telah menghasilkan perubahan terhadap Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 yang menyebutkan, "*Kekuasaan Kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi*";
3. Bahwa Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyebutkan, "*Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap UUD 1945, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh UUD 1945, memutus pembubaran partai politik, dan memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum*;
4. Bahwa Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah sebagaimana telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Selanjutnya disebut UU MK) dan yang terahir dirubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang

Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi mengatur: *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”*;

5. Bahwa penegasan serupa juga diatur dalam:
 - a. Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, yang menyebutkan: *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”*;
 - b. Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, yang menyebutkan: *“Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi”*;
6. Bahwa berdasarkan beberapa uraian dasar hukum di atas, maka Pemohon dapat menyimpulkan Mahkamah Konstitusi berwenang untuk memeriksa, mengadili dan memutus permohonan pengujian norma frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) Selanjutnya disebut UUHKKPPD (**Bukti P-1**) terhadap norma Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, selanjutnya disebut “UUD 1945” (**Bukti P-2**).

B. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

1. Bahwa Pasal 51 ayat (1) UU MK mengatur:

*“Pemohon adalah pihak yang menganggap **hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan** oleh berlakunya undang-undang, yaitu:*

 - a. perorangan warga negara Indonesia;***

- b. *kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*
 - c. *badan hukum publik atau privat; atau*
 - d. *lembaga negara.*
2. Bahwa Penjelasan Pasal 51 UU MK Menyatakan:
“Yang dimaksud dengan “hak konstitusional” adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”
3. Bahwa Pasal 4 ayat (1) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang (selanjutnya disebut PMK No. 2 Tahun 2021), mengatur:
*“Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a adalah pihak yang menganggap **hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan** oleh berlakunya undang-undang atau perppu, yaitu:*
- a. ***perorangan warga negara Indonesia** atau kelompok orang yang mempunyai kepentingan yang sama;*
 - b. *kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*
 - c. *badan hukum publik atau badan hukum privat; atau*
 - d. *lembaga negara.*
- Yang secara garis besar syarat kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon pengujian Undang-undang adalah:
- (1) Terpenuhinya kualifikasi untuk bertindak sebagai Pemohon; dan
 - (2) adanya hak dan/atau Hak Konstitusional dari para Pemohon yang dirugikan dengan berlakunya suatu Undang-Undang;
4. Bahwa kualifikasi Pemohon dalam permohonan ini adalah “perorangan warga negara Indonesia”, hal mana dibuktikan berdasarkan Kartu Tanda Penduduk Pemohon (**Bukti P-3**).
5. Bahwa mengenai parameter kerugian konstitusional, MK telah memberikan pengertian dan batasan tentang kerugian konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang, yakni harus memenuhi 5 (lima) syarat sebagaimana diuraikan dalam Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor

011/PUU-V/2007 yang ditegaskan kembali dalam Pasal 4 ayat (2) PMK Nomor 2 Tahun 2021, sebagai berikut:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
 - b. hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon dirugikan oleh berlakunya suatu Undang-Undang atau perppu yang dimohonkan pengujian;
 - c. kerugian konstitusional dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
 - d. ada hubungan sebab akibat antara kerugian konstitusional dan berlakunya Undang-Undang atau Perppu yang dimohonkan pengujian; dan
 - e. ada kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak lagi atau tidak akan terjadi;
6. Bahwa dengan mengacu pada lima parameter kerugian konstitusional yang telah ditentukan Mahkamah melalui Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007 serta Pasal 4 ayat (2) PMK Nomor 2 Tahun 2021 tersebut maka Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan ini karena:
- a. Sebagai warga negara Indonesia Pemohon **memiliki** hak konstitusional atas ***“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”***, hak konstitusional atas ***“perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”*** dan hak konstitusional atas ***“mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun”*** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945;
 - b. Hak konstitusional Pemohon atas ***“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama***

dihadapan hukum”, hak konstitusional atas “**perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang di bawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi**” dan hak konstitusional atas “**mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun**” sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 tersebut **berpotensi dirugikan** dengan berlakunya norma hukum pada frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD yang diuji melalui permohonan ini;

- c. Kerugian hak konstitusional Pemohon tersebut **bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi** dengan berlakunya norma di bawah ini:

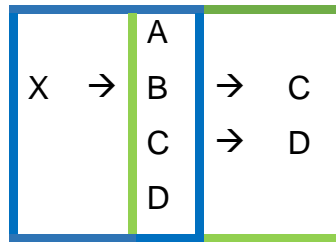
1. frasa “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPPPD yang berbunyi “(2) *Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi : a. pemindahan hak karena : 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” **dan** frasa “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang berbunyi “*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: b. 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*”

Bahwa frasa tersebut pada norma ini tidak menjelaskan apa saja yang termasuk pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, sehingga Pemohon sebagai salah satu ahli waris berdasarkan **Akta Keterangan Hak Mewaris Nomor 06/2021 tanggal 05 April 2021 (Bukti P-4)** berpotensi dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (selanjutnya disebut BPHTB) untuk pewarisan dan BPHTB untuk pemisahan dan pembagian warisan di mana

seharusnya terhadap peristiwa hukum pewarisan dan perbuatan hukum pemisahan dan pembagian warisan hanya dikenakan satu kali BPHTB karena Pemisahan dan Pembagian Warisan tidak mengakibatkan peralihan hak. Peristiwa pewarisan yang ditindaklanjuti pemisahan dan pembagian hanya terdapat satu kali peralihan hak yakni dari pewaris (yang meninggal) kepada penerima hak dari pemisahan dan pembagian warisan. Potensi kerugian ini muncul karena ketidakjelasan pengaturan norma pada frasa tersebut sehingga membuka penafsiran bagi instansi-instansi badan pemungut pajak daerah untuk BPHTB maupun instansi Kantor Pertanahan. Hal ini menimbulkan kerugian bagi Pemohon berupa ketidakpastian pemungutan pajak BPHTB di mana seharusnya dikenakan BPHTB waris, namun dikarenakan terbukanya penafsiran yang tidak berdasar, Pemohon berpotensi dikenakan BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan dan Pembagian.

| Keberlakuan norma dalam frasa " <i>pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan</i> " pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPPPD | Apabila permohonan pengujian dikabulkan |
|--|--|
| <p data-bbox="501 1352 692 1384">Penafsiran 1</p> <div data-bbox="596 1458 935 1693" style="border: 1px solid blue; padding: 10px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <pre data-bbox="612 1469 919 1671"> A X → B → C C → D D </pre> </div> <p data-bbox="501 1756 979 2047">Pewarisan dari X ke A,B,C, dan D serta PEMISAHAN dan PEMBAGIAN warisan merupakan 1 proses pewarisan. C dan D dianggap langsung mewaris dari X, sehingga hanya dikenakan BPHTB Waris saja.</p> | <p data-bbox="1011 1352 1171 1384">Penafsiran</p> <div data-bbox="1091 1458 1382 1693" style="border: 1px solid blue; padding: 10px; margin: 10px auto; width: fit-content;"> <pre data-bbox="1107 1469 1366 1671"> A X → B → C C → D D </pre> </div> <p data-bbox="1011 1756 1442 2069">Pewarisan dari X ke A,B,C, dan D serta PEMISAHAN dan PEMBAGIAN warisan merupakan 1 proses pewarisan. C dan D dianggap langsung mewaris dari X, sehingga hanya dikenakan BPHTB Waris saja.</p> |

Penafsiran 2



BPHTB Waris

PEWARISAN dari X ke A,B,C, dan D dikenakan **BPHTB Waris**

BPHTB yang mengakibatkan peralihan hak **PEMISAHAN DAN PEMBAGIAN WARISAN** dari A,B,C, dan D kepada C dan D dikenakan **BPHTB** yang mengakibatkan peralihan hak

Tidak sesuai dengan prinsip pewarisan pasal 1083 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPer).

Terdapat Pertentangan norma yang mengakibatkan hak konstitusional Pemohon berpotensi dirugikan, yakni dikenai BPHTB dua kali.

- Hak konstitusional Pemohon atas **“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”** yang diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berpotensi dilanggar dengan pengaturan norma *a quo*.
- frasa **“pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli”** pada Pasal 49 huruf a UU HKPPPD yang berbunyi **“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli”**

Bahwa pengaturan norma terutama dalam frasa *a quo* pada pokoknya mengenakan BPHTB terhadap pembuatan akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (selanjutnya disebut “PPJB”). Bahwa kerugian Pemohon yang di masa depan kemungkinan akan membeli aset

berupa hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun dengan cara mencicil (menggunakan PPJB) maupun tunai (menggunakan Akta jual Beli yang dibuat di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah/PPAT, selanjutnya disebut “AJB”). Bahwa BPHTB dikenakan untuk perolehan hak, sedangkan PPJB belum mengalihkan hak (tidak bisa dijadikan dasar pencatatan peralihan hak di Kantor Pertanahan). Hal ini menimbulkan kerugian bagi Pemohon berupa pemungutan pajak BPHTB yang tidak berdasar di mana BPHTB dipungut berdasarkan perolehan hak, sementara PPJB belum menimbulkan perolehan hak, di lain sisi, Pemohon dalam kedudukan pembeli berdasarkan PPJB tidak mendapat kedudukan yang sama dengan pembeli berdasarkan AJB. Pembeli berdasarkan AJB dapat mendaftarkan perolehan haknya ke Kantor Pertanahan, sementara pembeli berdasarkan PPJB tidak dapat mendaftarkan keadaan yang oleh pengaturan norma ini disebut perolehan hak ke Kantor Pertanahan setempat.

| PPJB apabila dikenakan BPHTB berdasarkan norma pada frasa Pasal 49 huruf a UU HKPPPD | | AJB yang dibuat PPAT yang dikenakan BPHTB | |
|---|--|--|---|
| 1. | Berpedoman pada asas kebebasan berkontrak (Pasal 1338 KUHPer). Objek perjanjian dapat berupa barang yang akan ada di kemudian hari (Pasal 1334 ayat (1) KUHPer). Hak Milik belum berpindah saat diadakannya PPJB (Pasal 1459 KUHPer). Tidak disyaratkan harus dibuat di hadapan pejabat yang berwenang. Berdasarkan asas kebebasan berkontrak, dapat diatur pembayaran bertahap. | 1. | Berpedoman pada asas riil (barangnya ada), tunai (penjual menyerahkan barang/hak milik sudah berpindah, pembeli membayar lunas harganya) dan terang (tidak sembunyi-sembunyi, di hadapan pejabat yang berwenang) menurut Prof. Boedi Harsono (Prof. Boedi Harsono, 2008, Hal. 330-33) |
| 2. | Tidak dapat dijadikan dasar untuk pendaftaran peralihan Hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun di Kantor Pertanahan yang berwenang. | 2. | Dapat dijadikan dasar untuk pendaftaran peralihan Hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun di Kantor Pertanahan yang berwenang. (Pasal 103 ayat (1) jo. Pasal 96 ayat (1) PMNA/KBPN No. 3 tahun 1997. |

Hak konstitusional Pemohon atas “***pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum***” yang diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berpotensi dilanggar dengan pengaturan norma *a quo*, manakala Pemohon bertindak sebagai pembeli berdasarkan PPJB, karena :

- a. hak yang diperoleh Pemohon manakala dikemudian hari membeli menggunakan PPJB, **tidak sama** dengan hak yang diperoleh pembeli berdasarkan AJB yang dibuat di hadapan PPAT, yakni pembeli berdasarkan PPJB tidak dapat menggunakan PPJB sebagai dasar pendaftaran peralihan Hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibelinya, padahal sama-sama dikenakan BPHTB.
 - b. Pemohon manakala dikemudian hari membeli menggunakan PPJB telah dikenakan pajak secara tidak berdasar, karena BPHTB dikenakan atas perolehan hak, sementara Pemohon yang membeli berdasarkan PPJB, **belum memperoleh hak**.
3. frasa “**hibah wasiat**” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang berbunyi “*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: b. 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*”
- a. Bahwa pengaturan norma terutama dalam frasa *a quo* pada pokoknya mengenakan BPHTB terhadap hibah wasiat pada saat dibuatnya/ditandatanganinya hibah wasiat, sehingga Pemohon yang merupakan Warga Negara Indonesia yang telah membuat surat wasiat yang mencantumkan klausula hibah wasiat, berdasarkan **Akta Pengalamatan (Superscriptie) Surat Wasiat Rahasia Nomor 10 tanggal 19 Maret 2018 (Bukti P-8)** berpotensi dirugikan hak konstitusionalnya. Hak Konstitusional Pemohon berpotensi dirugikan yakni :
 1. Hak Konstitusional Pemohon atas “***pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta***

perlakuan yang sama dihadapan hukum” sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 karena Pemohon masih hidup saat membuat Hibah Wasiat sehingga hak atas tanah/hak milik atas satuan rumah susun yang tercantum dalam Hibah Wasiat masih hak penuh dari Pemohon. Hibah Wasiat baru berlaku saat Pemohon meninggal dunia, dengan demikian penerima wasiat baru memperoleh haknya saat Pemohon meninggal dunia (Pasal 875, Pasal 957 dan Pasal 958 KUHPerdara). Sehingga apabila BPHTB dikenakan pada saat dibuatnya hibah wasiat, maka telah melanggar hak konstitusional Pemohon *a quo*, karena BPHTB dikenakan padahal belum terjadi perolehan hak maupun penerima wasiat belum memperoleh hak (Pemohon sebagai pemberi hibah wasiat belum meninggal).

2. Hak konstitusional Pemohon atas ***“perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”*** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 karena:
 - a. dengan dikenakannya BPHTB pada saat penandatanganan hibah wasiat, perlindungan atas harta benda di bawah kekuasaan Pemohon menjadi terlanggar, karena BPHTB dikenakan atas perolehan hak, dan dapat menimbulkan penafsiran bahwa hak atas harta benda yang dihibah wasiatkan telah beralih kepada penerima wasiat, padahal hibah wasiat baru mempunyai kekuatan hukum pada saat Pemohon meninggal dunia. Hal ini menimbulkan pertentangan norma pengaturan hibah wasiat dan saat terutang BPHTB untuk hibah wasiat yang menyebabkan hak konstitusional Pemohon atas perlindungan harta benda di bawah kekuasaan Pemohon berpotensi dilanggar.

- b. dengan dikenakannya BPHTB pada saat penandatanganan hibah wasiat, HAK Pemohon untuk mencabut hibah wasiat (yang diperbolehkan selama Pemohon masih hidup) maupun menentukan isi syarat hibah wasiat yang kepadanya bergantung keberlakuan hibah wasiat berpotensi terlanggar. Hal ini menyebabkan hak konstitusional Pemohon atas perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu, berpotensi dilanggar.
3. Hak konstitusional Pemohon atas "***mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun***" sebagaimana diberikan oleh pasal 28H ayat (4) UUD 1945 karena dengan dikenakannya BPHTB pada saat penandatanganan hibah wasiat, perlindungan atas harta benda di bawah kekuasaan Pemohon menjadi terlanggar, karena BPHTB dikenakan atas perolehan hak, dan dapat menimbulkan penafsiran bahwa hak atas harta benda yang dihibah wasiatkan telah beralih kepada penerima wasiat, padahal hibah wasiat baru mempunyai kekuatan hukum pada saat Pemohon meninggal dunia. Hal ini menimbulkan pertentangan norma pengaturan hibah wasiat dan saat terutang BPHTB untuk hibah wasiat yang menyebabkan hak konstitusional Pemohon berpotensi dilanggar.
- b. Dengan dikenakannya BPHTB pada saat penandatanganan hibah wasiat, apabila Pemohon yang merupakan Warga Negara Indonesia yang dikemudian hari dimungkinkan untuk ditunjuk sebagai penerima hibah wasiat oleh orang lain, maka Pemohon dianggap menerima pemberian hibah wasiat tersebut karena BPHTB hibah wasiat sudah dibayar pada saat pemberi wasiat belum meninggal dunia. Padahal Pemohon mempunyai hak untuk menolak hibah wasiat (Pasal 1057 dan Pasal 1058 KUHPer). Hal ini berpotensi melanggar **hak konstitusional Pemohon atas perlindungan dari ancaman ketakutan untuk**

berbuat atau tidak berbuat sesuatu, sebagaimana diberikan oleh Pasal 28G ayat (1) UUD 1945.

4. frasa “penerima *waris*” pada Pasal 49 huruf c UU HKPPPD yang berbunyi “Saat *terutangnya BPHTB ditetapkan: c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris*”

Bahwa Pemohon sebagai Warga Negara Indonesia yang juga menjalankan jabatan sebagai Notaris (Bukti P-9) sehari-hari mendapat permintaan dari masyarakat untuk membuat akta pemisahan dan pembagian warisan serta surat keterangan hak waris maupun akta lain. Bahwa sampai saat ini belum ada peraturan setingkat Undang-Undang yang mengatur mengenai alat bukti sebagai ahli waris. Pembuktian sebagai ahli waris untuk kepemilikan warisan berupa hak atas tanah/dan atau bangunan selama ini mengacu pada PMATR/KBPN Nomor 16 Tahun 2021, dan pada praktiknya untuk urusan lain selain bank, dipersyaratkan pembuktian ahli waris, khusus untuk keperluan di bank. Sependeck sepengetahuan Pemohon, pembuktian ahli waris yang diatur dalam PMATR/KBPN Nomor 16 Tahun 2021, tidak mensyaratkan adanya pengecekan ada atau tidaknya Surat Wasiat yang dibuat oleh PEWARIS pada instansi yang berwenang (in casu Pusat Daftar Wasiat, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia), kecuali Akta Keterangan Waris yang dibuat oleh Notaris. Bahwa dengan ketiadaan pengaturan mengenai alat bukti sebagai ahli waris dan tidak adanya ketentuan kewajiban pengecekan Surat Wasiat *a quo*, menyebabkan Pemohon berpotensi digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan (antara lain Penerima Wasiat) dalam lingkup pembuatan akta yang menggunakan surat keterangan waris maupun pembuktian lain yang tidak disertai pengecekan adanya Surat Wasiat. Dengan demikian, hak konstitusional Pemohon yakni **kepastian hukum** yang diberikan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, berpotensi untuk dilanggar.

- d. Berdasarkan uraian di atas, jelas terdapat hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian potensial hak konstitusional Pemohon dengan berlakunya Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini, karena pemberlakuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini telah menyebabkan hak konstitusional Pemohon atas **“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”**, hak konstitusional atas **“perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”** dan hak konstitusional atas **“mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun”** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 telah dirugikan;
- e. Jika permohonan ini dikabulkan maka jelas:
1. frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPPPD dan frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang” **sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi Pemohon** untuk dikenakan BPHTB atas pemisahan hak berdasarkan pemisahan dan pembagian warisan yang tidak menimbulkan peralihan hak;
 2. frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” pada Pasal 49 huruf a UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli

di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah” **sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi** Pemohon untuk dikenakan BPHTB atas jual beli berdasarkan PPJB padahal Pemohon belum memperoleh hak berdasarkan PPJB;

3. frasa “hibah wasiat” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “sedangkan untuk Hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat” **sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi** Pemohon untuk dikenakan BPHTB atas hibah wasiat padahal Pemohon belum meninggal dunia (hibah wasiat belum berlaku, dengan demikian belum terjadi perolehan hak), tidak ada penafsiran bahwa peralihan hak sudah terjadi, sehingga harta benda Pemohon sebagai pembuat wasiat tetap terlindungi sebelum Pemohon meninggal dunia **dan** Pemohon tetap mempunyai hak untuk menolak hibah wasiat manakala orang lain memberikan hibah wasiat kepada Pemohon;
4. frasa “penerima waris” pada Pasal 49 huruf c UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “penerima waris yang dibuktikan dengan:
 1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;

5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”;

sehingga sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi Pemohon terhadap gugatan pihak ketiga akibat belum adanya norma setingkat Undang-Undang yang belum mengatur mengenai alat pembuktian sebagai ahli waris dan pengaturan mengenai pengecekan surat wasiat;

sehingga **hak konstitusional Pemohon tidak akan berpotensi dirugikan lagi** karena norma dalam frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c akan ditafsirkan oleh Mahkamah Konstitusi bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat atau bertentangan secara bersyarat kecuali diberikan penafsiran dan pemaknaan tertentu sehingga nantinya hak konstitusional Pemohon menjadi pasti, **termasuk tidak akan ada lagi potensi kerugian konstitusional warga negara yang lain yang turut merasa hak konstitusionalnya dirugikan** oleh berlakunya norma dalam frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c, tidak akan terjadi dan terulang lagi di masa-masa yang akan datang oleh semua warga Negara Indonesia.

7. Berdasarkan uraian di atas, Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai Pemohon pengujian undang-undang dalam perkara *a quo*. Adapun potensi kerugian-kerugian konstitusional yang dimaksudkan di atas akan diuraikan secara lebih lanjut di dalam alasan-alasan pengujian permohonan ini.

C. ALASAN PERMOHONAN

- I. frasa “***pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan***” pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPPPD yang berbunyi “(2) *Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi: a. pemindahan hak karena: 7. pemisahan hak yang*

mengakibatkan peralihan” **dan** frasa “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang berbunyi “*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: b. 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*”

1. Bahwa Pasal 1 angka 37 dan angka 38 UU HKPPPD mengatur:

*“Dalam Undang-Undang ini yang dimaksud dengan: 37. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang selanjutnya disingkat BPHTB adalah Pajak atas **perolehan hak** atas tanah dan/atau Bangunan. 38. Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan **diperolehnya hak atas tanah dan/atau Bangunan oleh orang pribadi atau Badan.** “*

Yang inti pengaturannya adalah BPHTB dikenakan atas **perolehan hak** atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Adanya perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah dasar pengenaan BPHTB, yang tanpanya suatu peristiwa maupun tindakan hukum tidak akan dikenakan terhadapnya BPHTB. Suatu tindakan hukum sewa menyewa tanah dan bangunan tidak dapat dikenakan BPHTB, karena yang menyewakan tidak menyerahkan hak atas tanah dan bangunan kepada penyewa, namun hanya menyerahkan hak atas kenikmatan atas tanah dan bangunan kepada penyewa. Dari contoh di atas terlihat pentingnya aspek perolehan hak, yang menjadi dasar dapat dikenakannya BPHTB kepada wajib pajak.

2. Bahwa sebagaimana telah diuraikan di atas, **Pemohon** merupakan salah satu ahli waris berdasarkan **Akta Keterangan Hak Mewaris Nomor 06/2021 tanggal 05 April 2021 (Bukti P-4)**, yang terancam mengalami kerugian konstitusionalitas dengan pengaturan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD, yakni Pemohon telah menerima warisan dan sampai saat ini belum didaftarkan peralihan hak ke Kantor Pertanahan masing-masing

wilayah hukum warisan tersebut, karena belum mampu membayar BPHTB Waris.

3. Bahwa pengaturan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD, pada pokoknya mengatur bahwa BPHTB terutang terhadap perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan yang berasal dari Pemisahan Hak yang mengakibatkan peralihan.
4. Bahwa Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional telah mengeluarkan Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/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 (Selanjutnya disebut PMATR/KBPN Nomor 16 Tahun 2021) (**Bukti P-5**), yang pada pasal 111 ayat (5) yang mengatur: *“Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut”*
5. Bahwa sebelum diundangkannya PMATR/KBPN Nomor 16 Tahun 2021, pendaftaran pencatatan peralihan hak di Kantor Pertanahan untuk warisan berupa hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibagikan kepada salah 1 atau lebih ahli waris (tidak semua ahli waris) berdasarkan kesepakatan seluruh ahli waris dilakukan berdasarkan Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah (Selanjutnya disebut PMNA/KBPN Nomor 3 Tahun 1997) (**Bukti P-6**), yakni pada pasal 111 ayat (5) yang mengatur *“Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa Hak*

Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut"

Namun dalam praktiknya melalui 2 tahap yakni :

- a. pendaftaran pencatatan peralihan hak dari atas nama Pewaris (yang meninggal) kepada seluruh Ahli Waris; dan
 - b. dilanjutkan dengan pendaftaran pencatatan peralihan hak dari seluruh Ahli Waris kepada 1 atau lebih ahli waris yang disepakati berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah/PPAT (selanjutnya disebut APHB);
6. Bahwa praktik di lapangan sebelum diundangkannya UU HKPPPD, terhadap kedua proses tersebut, dinas pendapatan daerah masing-masing pemerintah daerah memberlakukan dan menafsirkan ketentuan Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) (**Bukti P-7**) yang mengatur: "*Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi: a. pemindahan hak karena: 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;*"

Dan mengenakan:

- a. BPHTB Waris untuk pendaftaran pencatatan peralihan hak dari atas nama Pewaris (yang meninggal) kepada seluruh Ahli Waris; **dan**
 - b. BPHTB Pemisahan Hak yang mengakibatkan peralihan untuk pendaftaran pencatatan peralihan hak dari seluruh Ahli Waris kepada 1 atau lebih ahli waris yang disepakati berdasarkan APHB;
7. Bahwa beberapa pendapat ahli mengenai harta peninggalan/warisan dan/atau pemisahan dan pembagian harta peninggalan (*boedelscheiding*) antara lain:
- a. Wirjono Projodikoro

Pasal 1083 BW mengatur apabila suatu pembagian warisan sudah terjadi, maka masing-masing ahliwaris dianggap pemilik barang yang dibagikan kepada semenjak wafatnya si peninggal warisan. Ini tidak berarti, bahwa sebelum ada pembagian harta warisan, masing-masing ahliwaris belum dapat dikatakan mempunyai hak milik atas barang-barang warisan. Keadaannya ialah bahwa sebelum ada terjadi pembagian harta warisan semua ahli waris Bersama-sama merupakan pemilik Bersama dari semua barang-barang warisan. Jadi sebelum ada pembagian harta-warisan, perbuatan hukum mengenai warisan itu hanya sah apabila disetujui oleh semua ahli waris. (Projudikoro,1983 :188).

b. A. Pitlo

1. Memisahkan, ialah menghilangkan hal yang tak dapat dibagi, yang berada antara dua orang atau lebih, yang mempunyai hak yang itu juga atas suatu benda. Untuk menghapuskan hal yang tak dapat dibagi itu diperlukan bantuan semua peserta karena hak dari semua peserta tersangkut kepadanya. Mereka dapat juga menghapuskan hal yang tak dapat dibagi itu sepanjang mengenai salah satu benda saja, dengan memberikan benda yang satu ini kepada salah seorang dari mereka, juga merupakan pemisahan. Jadi, pemisahan merupakan suatu perbuatan hukum, dengan mana peserta Bersama-sama menghapuskan hal yang tak dapat dibagi, sekurang-kurangnya mengenai salah satu benda, sekurang-kurangnya mengenai salah seorang peserta. Demikian jugalah pendapat H.RF. dalam suatu putusan tanggal 20 Juni 1951 (NJ 1952, 559). (Pitlo dan Kasdorp, 1986:51).
2. Perbedaan antara milik serta bebas (*vrij mede eigendom*) dengan milik serta terikat (*gebonden mede eigendom*) secara pihak, adalah sebagai berikut: Milik serta bebas adalah milik serta, di mana peserta hanya terikat oleh hal, bahwa mereka adalah pemilik serta. Milik serta terikat adalah milik serta

yang berupa salah satu akibat dari ikatan hukum yang ada antara para peserta. Menurut perbedaan ini, maka Persekutuan harta peninggalan adalah milik serta yang terikat. Mengenai mereka Bersama-sama dipanggil untuk menerima warisan, berarti antara lain, mereka Bersama-sama menjadi pemilik, Bersama-sama menjadi kreditur, dan Bersama-sama pula menjadi debitur. Daya berlaku surut yang didasarkan pada pasal 1129 (NBW) dipunyai oleh pemisahan milik serta terikat hanyalah menjangkau Kembali sampai pada hari pembubaran. Artinya, pada harta peninggalan, sampai pada hari meninggalnya pewaris. (Pitlo dan Kasdorp, 1986:56).

3. Setiap ahliwaris dianggap seketika menggantikan pewaris dalam apa yang diperuntukkan kepadanya dan tidak seorang jua pun dari ahli waris yang dianggap pernah mempunyai hak dalam benda yang tidak diperuntukan, demikian bunyi teks pasal 1129 NBW. Daya surut pemisahan dari suatu harta peninggalan, bagi hukum positif kita tidak pernah diragukan. Hal ini sudah dapat dilihat pada putusan H.R. tanggal 07 April 1876 (W.3971). Kenyataan bahwa para ahliwaris Bersama-sama mempunyai hak selama waktu yang pendek atau lama (sebelum adanya pemisahan) tidak diakui dengan daya berlaku surut. Dengan adanya pemisahan, ternyata kemudian bahwa orang tidak pernah Bersama-sama mempunyai hak, dan bahwa ahliwaris A sejak meninggalnya pewaris adalah menjadi pemilik satu-satunya dari rumah yang sekarang diperuntukkan kepadanya dan bahwa ahliwaris B sejak saat itu juga menjadi pemilik satu-satunya dari efek-efek yang sekarang diperuntukkan kepadanya. Tidak boleh dilupakan sedikit juga, bahwa pemisahan dengan daya berlaku surut, baru berlaku sejak saat pemisahan. (Pitlo dan Kasdorp, 1986:105).

c. M.J.A. van Mourik

Berdasarkan pasal 1083 KUHPer (pasal 1129 Nieuw Burgerlijk Wetboek di Belanda), suatu pemisahan mempunyai daya kerja berlaku surut, setidaknya-tidaknya jika keadaan belum diadakan pembagian tersebut menyangkut barang pusaka (*erfboedel*), Persekutuan perkawinan yang bubar atau Persekutuan (*terikat*) yang setara dengan itu (van Mourik, 1993:158)

d. H.F.A. Völlmar

Termasuk *mede eigendom* terikat ialah terhadap segala benda-benda yang termasuk dalam satu Persekutuan antara dua orang atau lebih. Ini dapat merupakan kebersamaan dalam perkawinan (*huwelijks gemeenschap*), kekayaan dalam *vennootschap*, dapat juga suatu warisan yang belum dibagi-bagi. Tiap-tiap bagian daripada itu tunduk pada peraturan-peraturan yang berlaku bagi Persekutuan sedemikian.(Völlmar, 1978:84).

8. Bahwa praktik pengenaan BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan sebagaimana diuraikan tersebut di atas **tidak dapat dibenarkan** karena :a. Pasal 1083 KUHPerdata mengatur: "Setiap ahli waris dianggap seketika (*onmiddellijk*) menggantikan pewaris dalam pemilikan benda yang diperolehnya karena pemisahan dan pembagian itu atau yang secara pembelian yang dimaksud dalam pasal 1076 KUH Perdata."

Hal ini menunjukkan bahwa tindakan hukum yang bersangkutan berkekuatan surut (*terugwerkende kracht*). Demikian pula halnya dengan hasil penukaran yang dimaksud dalam Pasal 1080 KUH Perdata. Jadi ahli waris yang menerima bagian itu seakan-akan secara seketika mewarisnya dari pewaris, tak peduli apa yang terjadi antara saat terbukanya warisan itu dengan waktu pembagian.

b. Dengan cara demikian, setiap ahli waris harus dianggap tidak pernah memiliki benda lainnya (selain dari yang diperolehnya itu) dari harta peninggalan tersebut. Sehingga dalam hal adanya pemisahan dan pembagian atas suatu warisan yang

diterima oleh satu atau lebih ahli waris, hanya terjadi satu kali peralihan karena waris yakni dari pewaris kepada ahli waris yang menerima bagian berdasarkan pemisahan dan pembagian tersebut.

9. Dengan kata lain, pendaftaran pencatatan peralihan hak di Kantor Pertanahan untuk warisan berupa hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibagikan kepada salah 1 atau lebih ahli waris (tidak semua ahli waris) berdasarkan kesepakatan seluruh ahli waris hanya terdapat satu peralihan yakni dari Pewaris (yang meninggal) kepada ahli waris yang menerima hak berdasarkan pembagian warisan, dengan demikian hanya terutang BPHTB waris.
10. Bahwa pemisahan dan pembagian warisan dari seluruh ahli waris kepada satu atau lebih ahli waris (tidak semua ahli waris) bukanlah suatu bentuk peralihan hak, dengan demikian tidak terutang BPHTB.
11. Bahwa praktik pengenaan BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan sebagaimana diuraikan dalam uraian di atas tersebut dapat terjadi karena:
 - a. Persyaratan pendaftaran peralihan hak salah satunya adalah bukti pembayaran SSPD-BPHTB yang telah diverifikasi atau divalidasi, sehingga apabila Dinas Pendapatan Daerah Pemerintah Daerah setempat tidak mengeluarkan hasil verifikasi, maka pendaftaran hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun pada Kantor Pertanahan tidak dapat dilakukan;
 - b. tidak jelasnya uraian “Pemisahan Hak yang mengakibatkan peralihan” sehingga membuka tafsir luas kepada Dinas Pendapatan Daerah Pemerintah Daerah untuk mengenakan BPHTB Pembagian Warisan atas dasar tafsiran bahwa dalam pembagian warisan terjadi peralihan hak;
12. Bahwa praktik pengenaan BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan sebagaimana diuraikan di atas, berpotensi melanggar hak konstitusional Pemohon sebagai ahli

waris yakni **hak atas kepastian hukum [Pasal 28D ayat (1) UUD 1945]** atas pengenaan pajak BPHTB terhadap Pemohon. Bahwa asas yuridis maupun asas *certainty* (kepastian hukum) dalam hukum pajak merupakan asas penting dalam memberikan kepastian hukum bagi Masyarakat. Pemohon berpotensi dikenakan BPHTB untuk pemisahan dan pembagian warisan yang seharusnya tidak dikenakan BPHTB. Pemohon seharusnya hanya dikenakan BPHTB Waris namun karena ketidakjelasan rumusan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang membuka ruang bagi pemerintah daerah untuk menafsirkan bahwa dalam hal adanya pembagian warisan, maka Pemohon dapat dikenakan BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan Hak yang mengakibatkan peralihan hak, dengan asumsi bahwa pemisahan dan pembagian terdapat 2 peralihan hak yakni dari pewaris kepada ahli waris, dan dari ahli waris kepada penerima pemisahan dan pembagian.

13. Untuk mencegah timbulnya kerugian konstitusional (pelanggaran terhadap **Hak mendapat kepastian hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945** yang mungkin akan dialami Pemohon di kemudian hari saat pendaftaran peralihan hak berdasarkan pembagian waris, maka Pemohon menganggap cukup beralasan bagi Pemohon untuk mengajukan permohonan pengujian materiil terhadap Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD;
 14. Bahwa kerugian konstitusional Pemohon tidak akan terjadi apabila frasa dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD dimaknai "**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang**" sehingga menutup kemungkinan penafsiran-penafsiran yang tidak berdasar.
- II. frasa "**pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli**" pada Pasal 49 huruf a UU

HKPPPD yang berbunyi “*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli*”

1. Bahwa sebagaimana telah diuraikan di atas, **Pemohon** merupakan Warga Negara Indonesia yang dikemudian hari kemungkinan akan membeli baik secara tunai maupun mencicil, dan/atau menjual aset berupa hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun,
2. Bahwa Pasal 49 huruf a UU HKPPPD pada pokoknya mengatur bahwa BPHTB terutang saat ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli.
3. Bahwa Pasal 1 angka 37 dan angka 38 UU HKPPPD mengatur adalah BPHTB dikenakan atas **perolehan hak** atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan.
4. Bahwa perjanjian pengikatan jual beli pada umumnya tunduk pada Pasal 1457 KUHPerdara yang mengatur bahwa jual beli tanah adalah suatu Perjanjian dalam mana pihak yang mempunyai tanah, yang disebut “penjual”, berjanji dan mengikatkan diri untuk menyerahkan haknya atas tanah yang bersangkutan kepada pihak lain, yang disebut “pembeli”. Sedangkan pihak pembeli berjanji dan mengikatkan diri untuk membayar harga yang telah disetujui. Dengan dilakukannya jual beli tersebut belum terjadi perubahan apa pun pada hak atas tanah yang bersangkutan, biarpun misalnya pembeli sudah membayar penuh harganya dan tanahnya pun secara fisik sudah diserahkan kepadanya. Penyerahan secara yuridis (*juridische levering*) dilakukan oleh penjual kepada pembeli untuk memenuhi kewajiban hukum penjual dengan pembuatan *transport acte* (akta transport). Penyerahan secara yuridis tersebut diatur dalam pasal-pasal berikutnya dalam KUHPerdara namun belum pernah berlaku dan selanjutnya tata cara penyerahan yuridis diatur dengan *overschrijvingordonnantie* (S.1834-27) di mana penyerahan yuridis wajib dilakukan di hadapan *Overschrijvingsambtenaar* (Pejabat Balik Nama) yang membuat

akta transport dan mendaftarkan balik Namanya. (Boedi Harsono, 2008, Hal. 28)

5. Sebaliknya dalam hukum adat, “jual beli tanah” bukan perbuatan hukum yang merupakan apa yang disebut “perjanjian obligatoir”. Jual beli tanah dalam Hukum Adat merupakan perbuatan hukum pemindahan hak dengan pembayaran tunai. Artinya, harga yang disetujui Bersama dibayar penuh pada saat dilakukan jual beli yang bersangkutan. Dalam Hukum Adat tidak ada pengertian penyerahan yuridis sebagai pemenuhan kewajiban hukum penjual, karena justru apa yang disebut “jual beli tanah” itu adalah penyerahan hak atas tanah yang dijual kepada pembeli yang pada saat yang sama membayar penuh kepada penjual harga yang disetujui Bersama. (Prof. Boedi Harsono, 2008, Hal. 29).
6. Bahwa menurut Prof. Boedi Harsono, Jual-beli dilaksanakan oleh para pihak di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah, yang bertugas membuat aktanya. Dengan dilakukannya perbuatan hukum yang bersangkutan di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah dipenuhi syarat terang (bukan perbuatan hukum yang gelap, yang dilakukan secara sembunyi-sembunyi). Akta yang ditanda tangani para pihak menunjukkan secara nyata atau riil, perbuatan hukum jual beli yang dilakukan. Dengan demikian ketiga sifat jual-beli, yaitu tunai, terang dan riil, dipenuhi. Akta tersebut membuktikan, bahwa benar telah dilakukan perbuatan hukum yang bersangkutan. Karena perbuatan hukum yang dilakukan merupakan perbuatan hukum pemindahan hak, maka akta tersebut secara implicit juga membuktikan, bahwa penerima hak sudah menjadi pemegang haknya yang baru. (Prof. Boedi Harsono, 2008, Hal. 330-331)
7. Bahwa pengaturan Pasal 49 huruf a UU HKPPPD yang pada pokoknya mengatur bahwa BPHTB terutang saat ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli, berpotensi merugikan Pemohon secara konstitusional di kemudian hari baik sebagai pembeli.

8. bahwa dalam hal Pemohon sebagai pembeli, kepentingan Pemohon terancam dirugikan karena pemerintah memungut pajak yang tidak mempunyai dasar hukum. BPHTB dipungut berdasarkan adanya perolehan hak atas tanah, sementara PPJB secara asas belum mengalihkan hak. Perbuatan pengalihan hak jual beli terjadi saat ditandatanganinya Akta Jual Beli (AJB) yang dibuat di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Dasar pendaftaran perubahan data pendaftaran tanah (balik nama) atas hak atas tanah berdasarkan Pasal 95 ayat (1) PermenATR/KBPN Nomor 3 tahun 1997 adalah Akta Jual Beli yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Dalam PermenATR/KBPN Nomor 3 tahun 1997 tersebut tidak memungkinkan PPJB dapat digunakan sebagai dasar pendaftaran perubahan data pendaftaran tanah (balik nama) sehingga sudah jelaslah bahwa PPJB tidak diakui sebagai alas hak perolehan hak atas tanah oleh Pemerintah (in casu Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional). Atas dasar hal tersebut, Pemerintah **tidak mempunyai landasan hukum yang kuat untuk dan berpotensi melakukan penyalahgunaan wewenang** dalam memungut BPHTB terhadap suatu PPJB yang tidak menimbulkan perolehan hak bagi Pemohon.
9. Adanya perbedaan perlakuan di mana pembeli berdasarkan PPJB tidak dapat langsung mendaftarkan balik nama terhadap hak yang diperoleh dari Jual Beli tersebut, sementara pembeli berdasarkan AJB dapat langsung mendaftarkan balik nama terhadap hak yang diperoleh dari Jual Beli tersebut. Padahal pembeli baik berdasarkan PPJB maupun berdasarkan AJB dikenakan BPHTB pada saat penandatanganan akta. Namun pembeli berdasarkan PPJB tidak memperoleh haknya, sedangkan pembeli berdasarkan AJB sudah memperoleh haknya padahal keduanya sama-sama dikenakan BPHTB, sehingga berpotensi melanggar hak konstitusional Pemohon yakni **hak atas kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum (Pasal 28D ayat (1) UUD 1945)**.

10. Untuk mencegah timbulnya kerugian konstitusional (pelanggaran terhadap **Hak mendapat kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945**) yang mungkin akan dialami Pemohon di kemudian hari sehubungan dengan ketidakpastian hukum mengenai kapan terjadinya peralihan hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun karena jual beli, beserta hak dan kewajiban yang melekat berkaitan dengan peralihan tersebut, maka Pemohon menganggap cukup beralasan bagi Pemohon untuk mengajukan permohonan pengujian materiil terhadap Pasal 49 huruf a UU HKPPPD;
 11. Bahwa kerugian konstitusional Pemohon tidak akan terjadi apabila saat terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah **“pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”**
- III. frasa “hibah **wasiat**” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang berbunyi *“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: b. 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”*
1. Sebagaimana telah diuraikan di atas, **Pemohon** merupakan Warga Negara Indonesia yang telah membuat surat wasiat yang mencantumkan klausula hibah wasiat, berdasarkan **Akta Pengalamatan (Superscriptie) Surat Wasiat Rahasia Nomor 10 tanggal 19 Maret 2018 (Bukti P-8)**.
 2. Bahwa Pasal 874 KUHPer mengatur: *” Segala harta peninggalan seseorang yang meninggal dunia, adalah kepunyaan para ahli warisnya menurut undang-undang, sejauh mengenai hal itu dia belum mengadakan ketetapan yang sah.”*
 3. Bahwa Pasal 875 KUHPer mengatur: *” Surat wasiat atau testamen adalah sebuah akta berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya terjadi setelah ia meninggal, yang dapat dicabut kembali olehnya.”*

4. Bahwa Pasal 876 KUHPer mengatur: ” *Ketetapan-ketetapan dengan surat wasiat tentang harta benda dapat juga dibuat secara umum, dapat juga dengan alas hak umum, dan dapat juga dengan alas hak khusus. Tiap-tiap ketetapan demikian, baik yang dibuat dengan nama pengangkatan ahli waris, maupun yang dengan nama hibah wasiat, ataupun yang dengan nama lain, mempunyai kekuatan menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan dalam bab ini.*”
5. Bahwa Pasal 894 KUHPer mengatur: ” *Bila oleh satu kecelakaan, atau pada hari yang sama, pewaris dan ahli waris atau penerima hibah wasiat atau orang yang sedianya menggantikan mereka itu meninggal tanpa diketahui siapa dan mereka yang meninggal lebih dulu, maka mereka dianggap telah meninggal pada saat yang sama, dan tidak terjadi peralihan hak-hak wasiat itu.*”
6. Bahwa Pasal 895 KUHPer mengatur: ” *Untuk dapat membuat atau menarik kembali suatu wasiat, orang harus mempunyai kemampuan bernalar.*”
7. Bahwa Pasal 957 KUHPer mengatur: ” *Hibah wasiat ialah suatu penetapan khusus, di mana pewaris memberikan kepada satu atau beberapa orang barang-barang tertentu, atau semua barang-barang dan macam tertentu; misalnya, semua barang-barang bergerak atau barang-barang tetap, atau hak pakai hasil atas sebagian atau semua barangnya.*”
8. Bahwa Pasal 958 KUHPer mengatur: ” *Semua hibah wasiat yang murni dan tidak bersyarat, sejak hari meninggalnya pewaris, memberikan hak kepada penerima hibah wasiat (legitaris); untuk menuntut barang yang dihibahkan, dan hak ini beralih kepada sekalian ahli waris atau penggantinya*”
9. Bahwa Pasal 963 KUHPer mengatur: ” *Barang yang dihibahwasiatkan harus diserahkan dengan semua perlengkapannya, dan dalam keadaan seperti pada hari meninggalnya pewaris*”

10. Bahwa pengaturan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD pada pokoknya mengatur bahwa BPHTB terutang saat ditandatanganinya akta Hibah Wasiat.
11. Bahwa pendapat beberapa ahli mengenai hibah wasiat dan/atau testament antara lain:
 - a. Boedi Harsono

Dalam hal Hibah Wasiat, hak atas tanah yang bersangkutan beralih kepada penerima wasiat pada saat pemegang haknya meninggal dunia. (Prof. Boedi Harsono, 2008, hal. 330).
 - b. J. Satrio

Adapun apa yang dimaksud dengan Testament atau surat wasiat oleh Pasal 875 B.W. diberikan perumusan sebagai berikut: “Suatu testament atau surat wasiat adalah suatu akta yang memuat **pernyataan seseorang** tentang apa yang dikehendakinya agar terjadi setelah ia meninggal dunia, dan yang olehnya dapat dicabut kembali”. Suatu testament adalah berisi pernyataan kehendak”, yang berarti merupakan **suatu Tindakan hukum sepihak**”. Tindakan hukum sepihak adalah Tindakan-tindakan, atau pernyataan-pernyataan di mana Tindakan atau pernyataan kehendak satu orang saja sudah cukup untuk timbulnya akibat hukum yang dikehendaki. Jadi testament **bukan merupakan suatu perjanjian**, karena suatu perjanjian mensyaratkan adanya “sepakat mereka yang mengikatkan dirinya”, yang berarti harus ada paling sedikitnya dua kehendak yang saling bertemu. Yang benar adalah suatu testament menimbulkan suatu perikatan. Unsur yang ada dalam testament berikutnya adalah “apa yang akan terjadi setelah ia meninggal dunia”/ Berarti testament baru berlaku, baru mempunyai efek kalau si pembuat testament telah meninggal dunia. Itulah sebabnya seringkali suatu testament disebut: Kehendak terakhir. Sebab sesudah matinya si pembuat testament, maka wasiatnya tak dapat diubah lagi. Unsur lain yang sangat penting dan tak boleh dilupakan adalah **“dapat dicabut Kembali”**, syarat ini penting, karena syarat

inilah yang pada umumnya dipakai untuk menetapkan apakah suatu Tindakan hukum harus dibuat dalam bentuk surat wasiat atau cukup dalam bentuk lainnya. (Satrio,1990 :165).

c. Wirjono Projodikoro

1. Perbedaan antara *erfstelling* dan *legaat* ialah bahwa *erfstelling* adalah penentuan dalam testament, yang maksudnya bahwa seorang tertentu ditunjuk oleh si peninggal warisan untuk menerima seluruh harta warisan atau ssebagian tertentu, misalnya seperdua, sepertiga dan sebagainya (Pasal 954 BW) sedang dengan *legaat* seorang peninggal warisan dalam testament menunjuk seorang tertentu untuk mewaris barang tertentu atau sekumpulan barang tertentu, seperti misalnya suatu rumah tertentu, atau suatu mobil tertentu atau semua barang-barang bergerak milik si peninggal warisan, atau hak memetic hasil atas seluruh harta warisan atau sebagian (Pasal 957 BW). Seorang yang mndapat legat tidak berkedudukan sebagai ahliwaris ab intestate dalam arti bahwa seorang legataris oleh si peninggal warisan diberi hak untuk menerima barang tertentu dari harta warisan. Bahkan legataris itu dapat menuntut dari ahli waris supaya barang tertentu itu diserahkan kepadanya (lihat Pasal 959 ayat 1 BW). Kedudukan seorang legataris adalah seperti kedudukan seorang berpihutang (*crediteur*) dari si peninggal warisan. Dengan demikian ia tidak bertanggung jawab atas hutang-hutang si peninggal warisan. (Projodikoro, 1983:118).

2. Ada dua pendapat mengenai apakah seorang legataris dengan adanya testament itu, semenjak wafatnya si peninggal warisan, menjadi pemilik barang yang diberikan, ataukah ia hanya berhak untuk menuntut penyerahan barang itu kepadanya dan baru dengan penyerahan ini ia menjadi pemilik. Pendapat pertama dianut oleh Juriprudensi Hoge Raad di Negeri Belanda (putusan 4

Maret 181 W. 4622), sedang kebanyakan penulis-penulis ahli hukum Belanda menganut pendapat ke II misalnya Asser-Meyers (halaman 391 dst), Suyling-Dubois No. 328, Klaasen-Eggens (halaman 318). Juga Hooggerechtshof dari Hindia Belanda dulu pernah memutuskan demikian pada tanggal 5 Maret 1936 T. bagian 143 halaman 453 dan juga beberapa Hakim rendahan di Negeri Belanda. (Projudikoro, 1983:119).

d. A. Pitlo

1. Undang-Undang melukiskan hibah wasiat itu sebagai suatu penetapan yang khusus, pada ketetapan mana pewaris memberikan barang-barang tertentu kepada seorang atau beberapa orang, ataupun barang-barang dari suatu jenis tertentu, seperti semua barang bergerak atau yang tidak bergerak atau pakai hasil dari segala barang-barangnya atau Sebagian dari padanya. Pemberian ini dinamakan khusus oleh karena ia merupakan lawan dari penunjukan waris (*erfstelling*), yang berupa pemberian bersifat umum. Kalau ahliwaris selaku pengganti menurut hukum dengan title umum, maka legataris merupakan pengganti menurut hukum dengan title khusus. Ia tidak meneruskan diri dari pewaris. Ia adalah orang yang memperoleh hak, sebagaimana halnya dengan seorang pembeli. (Pitlo dan Kasdorp, 1986:201).
2. Orang-orang yang dipanggil oleh Undang-Undang atau oleh wasiat atau oleh keduanya untuk menerima harta peninggalan **dapat keluar dari kelompok ahliwaris dengan menolak harta peninggalan**. Dengan demikian ia melepaskan aktiva dan membebaskan dirinya dari pasiva. Siapa yang sudah menerima, tidak dapat lagi menolak. Siapa yang sudah menolak, tidak dapat lagi menerima. Orang dapat menolak karena hendak membebaskan diri dari hutang-hutang harta peninggalan, orang dapat menolak karena benci kepada pewaris dan anak-cucunya

(hal ini jarang sekali terjadi), tetapi orang dapat pula menolak untuk menguntungkan waris serta atau waris dari kelompok berikutnya. (Pitlo dan Kasdorp, 1986:40).

3. Legataris (penerima hibah wasiat) **dapat melepaskan haknya**. Ajaran yang umum dianut, menganggap hibah wasiat itu sebagai hak perorangan. Artinya hanya dengan meninggalnya pewasiat saja, legataris belum menjadi pemilik dari benda yang dihibahkan kepadanya, akan tetapi hanya menjadi kreditur saja. Dengan kata lain, hibah wasiat bukanlah suatu cara memperoleh milik, akan tetapi, sebagaimana halnya dengan persetujuan jual-beli, tukar menukar, atau hibah, hanyalah alas hak untuk penyerahan hak milik. Oleh sebab itu, berdasarkan, hibah wasiat, mestilah ahli waris menyerahkan benda yang bersangkutan kepada legataris. Ada pula yang menganggap hibah wasiat itu sebagai suatu cara memperoleh milik. Orang yang mempunyai pendapat itu, tidak mengakui akan adanya penyerahan ahliwaris kepada legataris. Ia menerima bahwa legataris menjadi pemilik pada saat kematian, hanya disebabkan oleh kematian saja. Dengan demikian, maka legataris mempunyai hak kebendaan sejak meninggalnya pewaris. Ia dapat mengajukan pemilik (revidicatie) terhadap ahli waris. HR telah menjadi jurubicara dari pendapat ini (19 April 1861, W.2268; 4 Maret 1881, W. 4622). Putusan Mahkamah Pengadilan Tertinggi kita itu berhubungan dengan hibah wasiat barang tidak bergerak. (Pitlo dan Kasdorp, 1986:210).
- e. M.J.A. van Mourik
1. Suatu ketetapan kehendak terakhir adalah suatu perbuatan hukum. Ketetapan kehendak terakhir pada dasarnya merupakan suatu perbuatan hukum yang sepihak, yang baru berlaku setelah kematian. (van Mourik, 1993:71).

2. Suatu ketetapan kehendak terakhir di mana kepada seorang atau orang-orang tertentu diberikan suatu hak menuntut tagihan, yang bertujuan untuk mendapatkan benda-benda atau benda-benda jenis tertentu disebut 'hibah wasiat'. Penerima wasiat menerima dengan alas hak khusus dari harta peninggalan, juga dalam hal ia adalah ahli waris. Bandingkan HR 17 Januari 1964, NJ 1965, 126 (JHB) tentang Schellens-Schellens II. (van Mourik, 1993:78).
12. Bahwa pengaturan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD **sangat tidak berdasar** dan merugikan Pemohon **sebagai PEMBERI Hibah Wasiat** secara konstitusional, karena :
 - a. pengaturan tersebut seolah-olah menyiratkan penafsiran bahwa pada saat pendatangan Hibah Wasiat, telah terjadi peralihan hak/perolehan hak, dan penerima wasiat telah menerima/memperoleh hak dari akta tersebut, sedangkan berdasarkan rumusan pasal Pasal 875, pasal 957 dan Pasal 958 KUHPerdara, Hibah Wasiat baru berlaku setelah Pewaris (Pemberi Hibah Wasiat) meninggal dunia dan selama Pewaris (Pemberi Hibah Wasiat) masih hidup, Pewaris (Pemberi Wasiat) berhak untuk mencabut maupun membuat wasiat baru. Pengaturan ini seakan-akan memaksa Pewaris (Pemberi Hibah Wasiat) untuk menyerahkan apa yang dihibah wasiatkan langsung kepada penerima wasiat, padahal ketentuan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata sebagaimana diuraikan dalam Pasal 875, memungkinkan Pewaris (Pemberi Hibah Wasiat) untuk sewaktu-waktu mencabut surat wasiat (termasuk yang memuat hibah wasiat). Surat Wasiat baik yang memuat pengangkatan Waris maupun Hibah Wasiat baru berlaku sejak meninggalnya pembuat Wasiat. Selama pembuat Wasiat masih hidup, maka belum berlakulah ketetapan dalam surat wasiat termasuk hibah wasiat, oleh karena itu belum terjadi perolehan hak oleh penerima Wasiat, sehingga tidaklah berdasar apabila BPHTB wajib dibayar pada saat pembuatan Hibah Wasiat.

Dengan demikian pengaturan ini melanggar hak konstitusional Pemohon hak untuk mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapapun [Pasal 28H ayat (1) UUD 1945] dan hak atas perlindungan atas harta benda yang di bawah kekuasaannya serta hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu [Pasal 28G ayat (1) UUD 1945], dalam hal ini membuat surat wasiat yang memuat hibah wasiat.

- b. membatasi kewenangan Pemohon untuk membuat dan mencabut Surat Wasiat serta kewenangan untuk membuat Wasiat tanpa sepengetahuan Penerima Wasiat. Dengan diundangkannya pengaturan ini, Pemohon sebagai Pemberi Hibah Wasiat harus meminta Nomor Pokok Wajib Pajak Penerima Hibah Wasiat untuk membayarkan BPHTB di mana, membuat wasiat adalah kewenangan absolut, Pemohon sebagai Pemberi Hibah Wasiat tidak wajib memberi penerima hibah wasiat akan hibah wasiat yang diberikannya itu.
 - c. manakala Pemohon berniat untuk mencabut wasiat yang sudah dibuat yang juga memuat hibah wasiat yang BPHTB nya sudah dibayar, Pemohon tidak dapat melakukan restitusi BPHTB karena BPHTB dibayar atas nama Penerima wasiat. Hanya penerima wasiat lah yang dapat mengurus restitusi BPHTB. Hal mana mempersulit Pemohon dalam membuat Surat Wasiat terutama yang memuat Hibah Wasiat.
13. Pengaturan pengenaan BPHTB terhadap Hibah Wasiat tidak mencerminkan adanya asas kepastian hukum dalam hukum pajak, yang pada akhirnya merugikan Pemohon dan masyarakat. Hal ini menimbulkan **ketidakpastian hukum** mengenai kapan terjadinya peralihan hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun karena hibah wasiat, karena selama Pemohon sebagai pemilik hak atas tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dijadikan obyek hibah, secara hukum merupakan pemilik yang sah, karena hibah wasiat tersebut baru berlaku setelah Pemohon

meninggal dunia. Pengaturan ini menyebabkan dan/atau setidaknya berpotensi menyebabkan kerugian konstitusional bagi Pemohon yakni melanggar Hak Konstitusional Pemohon atas **“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

14. Bahwa pengaturan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD juga secara tidak langsung merampas hak milik yang dimiliki Pemohon atas harta bendanya, yakni yang mengatur bahwa BPHTB terutang sejak ditanda tangannya hibah wasiat menyiratkan dengan ditanda tangannya Hibah Wasiat telah terjadi peralihan hak, padahal perbedaan mendasar dari hibah dan hibah wasiat adalah peralihan hak berdasarkan hibah terjadi saat akta hibah ditanda tangani, sementara peralihan hak berdasarkan hibah wasiat terjadi setelah Pemohon (Pembuat Wasiat/Pemberi Hibah Wasiat) meninggal dunia. Pembentuk Undang-Undang secara ceroboh menyamakan hibah dengan hibah wasiat, dua perbuatan hukum yang berbeda. Norma ini berpotensi melanggar Hak konstitusional Pemohon atas **“perlindungan harta benda yang di bawah kekuasaannya”** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 dan atas **“mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun”** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28H ayat (4) UUD 1945.
15. bahwa dalam hal Pemohon sebagai pemberi wasiat, kepentingan Pemohon terancam dirugikan karena pemerintah memungut pajak yang tidak mempunyai dasar hukum. BPHTB dipungut berdasarkan adanya perolehan hak atas tanah, sementara hibah wasiat secara asas belum mengalihkan hak. Peristiwa hukum pengalihan hak berdasarkan hibah wasiat terjadi saat Pemohon (yang membuat Wasiat) meninggal, sehingga Pemerintah tidak mempunyai landasan hukum yang kuat untuk dan berpotensi melakukan penyalahgunaan wewenang dalam memungut BPHTB terhadap suatu hibah wasiat yang belum menimbulkan peralihan

hak terhadap Pemohon. Hal ini berpotensi melanggar Hak Konstitusional Pemohon atas **“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

16. bahwa Pemohon dikemudian hari juga dapat bertindak sebagai penerima wasiat (legataris). Pemohon mempunyai hak untuk menolak waris manakala warisan terbuka (pewaris meninggal). Pasal 1057 dan pasal 1058 KUHPer mengatur: *“Penolakan suatu warisan harus dilakukan dengan tegas, dan harus terjadi dengan cara memberikan pernyataan di kepaniteraan Pengadilan Negeri yang dalam daerah hukumnya warisan itu terbuka. Ahli waris yang menolak warisan, dianggap tidak pernah menjadi ahli waris.”*
17. Bahwa Pasal 49 huruf b UU HKPPPD **sangat tidak berdasar** dan merugikan Pemohon **sebagai PENERIMA Hibah Wasiat** secara konstitusional, karena:
 - a. pengaturan tersebut seolah-olah menyiratkan penafsiran bahwa pada saat pendatangannya Hibah Wasiat, telah terjadi peralihan hak/perolehan hak, dan penerima wasiat telah Menerima/Memperoleh hak dari akta tersebut, sedangkan berdasarkan rumusan pasal Pasal 875, Pasal 957 dan Pasal 958 KUHPerdata, Hibah Wasiat baru berlaku setelah Pewaris (Pemberi Hibah Wasiat) meninggal dunia dan selama Pewaris (Pemberi Hibah Wasiat) masih hidup, Pewaris (Pemberi Wasiat) berhak untuk mencabut maupun membuat wasiat baru. Pengaturan ini seakan-akan memaksa Penerima Hibah Wasiat untuk menerima hibah wasiat, **padahal Penerima Hibah Wasiat berhak untuk menolak warisan yang diberikan kepadanya**, terutama apabila warisan tersebut berasal dari hasil kejahatan maupun pencucian uang.

Dengan demikian pengaturan ini melanggar hak konstitusional Pemohon untuk menolak warisan yakni **hak atas perlindungan atas harta benda yang di bawah kekuasaannya serta hak atas rasa aman dan perlindungan**

dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu [Pasal 28G ayat (1) UUD 1945], daham hal ini menolak hibah wasiat.

- b. merepotkan Pemohon untuk mengurus restitusi BPHTB yang telah dibayar, manakala pengaturan ini diikuti.
18. Untuk mencegah timbulnya kerugian konstitusional (pelanggaran terhadap Hak mendapat kepastian hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, hak untuk mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapapun sebagaimana diatur dalam Pasal 28H ayat (1) UUD 1945 dan hak atas perlindungan atas harta benda yang di bawah kekuasaannya serta hak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu sebagaimana diatur dalam Pasal 28G ayat (1) UUD 1945) yang mungkin akan dialami Pemohon di kemudian hari sebagaimana yang telah diuraikan di atas, maka Pemohon menganggap cukup beralasan bagi Pemohon untuk mengajukan permohonan pengujian materiil terhadap Pasal 49 huruf b UU HKPPPD;
 19. Bahwa kerugian konstitusional Pemohon tidak akan terjadi apabila pengaturan tentang saat terutangnya BPHTB terhadap Hibah Wasiat adalah **“pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”**
- IV. frasa **“penerima waris”** pada Pasal 49 huruf c UU HKPPPD yang berbunyi *“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris”*
1. Bahwa sampai saat ini pembentuk Undang-Undang belum mengatur secara tegas pembuktian seseorang sebagai ahli waris dalam Undang-Undang.
 2. Bahwa Pasal 49 huruf c UU HKPPPD mengatur tentang pengenaan BPHTB atas perolehan warisan berupa hak atas tanah dan bangunan terhadap **“penerima waris ”**.

3. Bahwa untuk mengisi kekosongan hukum tersebut, Pemerintah telah menetapkan peraturan terakhir mengenai Pembuktian seseorang sebagai ahli waris untuk perolehan warisan berupa hak atas tanah dengan PMATR/KBPN No. 16 Tahun 2021, yakni pengaturan dalam pasal 111 ayat (1) huruf c : yang berbunyi : *“(1) Permohonan pendaftaran peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan : c. surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa: 1. wasiat dari pewaris; 2. putusan pengadilan; 3. penetapan hakim/ketua pengadilan; 4. Surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; 5. akta keterangan hak mewaris dari Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; atau 6. surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.”*
4. Bahwa Pemohon sebagai Notaris sehari-hari mendapat permintaan dari Masyarakat untuk membuat akta pemisahan dan pembagian warisan serta surat keterangan hak waris. Bahwa dalam praktik sekarang ini, terdapat permasalahan mengenai pembuatan surat keterangan waris, meliputi :
 - a. Pembuatan surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia seringkali menemui kendala, karena kepala desa/lurah dan camat tidak mengenal pewaris dan penandatanganan seringkali dikelilingkan dan terkadang dibantu ditandatangani oleh ahli waris lain; serta pembuatannya tidak disertai dengan proses pengecekan adanya wasiat terdaftar di instansi pendaftaran wasiat yang berwenang (*in casu* Pusat Daftar Wasiat, Direktorat Jenderal Administrasi Hukum Umum, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI).
 - b. Pembuatan akta keterangan hak mewaris yang dibuat oleh Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu

meninggal dunia menyulitkan klien Pemohon (ahli waris Pewaris) karena beberapa macam alasan antara lain:

1. Pewaris sudah tidak lagi tinggal di Alamat sesuai KTPnya namun bersama anaknya/ahli waris di kota/kabupaten yang lain karena Pewaris dirawat oleh anaknya/ahli waris lain. Sehingga pada saat Pewaris meninggal, ahli waris Pewaris perlu mengeluarkan biaya yang tidak sedikit untuk mengurus AKta Keterangan Hak Mewaris di Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;
2. Pewaris sudah tidak tinggal lagi di Indonesia, melainkan di luar negeri namun belum melepaskan kewarganegaraan Indonesiannya, sehingga sudah tidak lagi memiliki KTP di wilayah Indonesia, hal ini juga menyulitkan para ahli waris Pewaris dalam mengurus alat bukti sebagai Ahli waris Pewaris karena ahli waris Pewaris perlu mengeluarkan biaya yang tidak sedikit untuk mengurus AKta Keterangan Hak Mewaris di Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia atau permohonan lewat pengadilan atau surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia.
3. dengan adanya kebijakan Pemerintah RI memberikan kesempatan bagi Warga Negara Asing untuk memiliki hunian di Indonesia, belum ada pengaturan mengenai Hukum Perdata Internasional mana yang berlaku untuk pembuatan alat bukti sebagai Ahli Waris bagi Pewaris yang merupakan Warga Negara Asing yang mempunyai harta di Indonesia.
5. Bahwa menurut M.J.A. van Mourik, ketertiban dalam lalu lintas hukum menghendaki, bahwa setelah seseorang meninggal dunia, maka sejauh mungkin diikhtiarkan agar ada kepastian tentang jati diri (identiteit) orang-orang yang sebagai ahli waris yang melanjutkan pribadi yang meninggal dunia, untuk itu dalam praktik hukum yang berkembang apa yang dikenal dengan keterangan hak

waris. Akte ini mengandung suatu pernyataan yang dibuat oleh notaris mengenai pewarisan. Atas dasar keterangan ini, bank-bank membuka khasanahnya, santunan asuransi dibayarkan dan lain-lain jumlah dibayarkan kepada ahli waris, yang biasanya untuk maksud tersebut telah memberikan surat kuasanya. Semuanya ini bertumpu pada kekuasaan notaris, yang sebelum Menyusun keterangan tersebut, menandatangani dan membubuhi cap jabatannya, melakukan penelitian cara pewarisan tersebut tumbuh dan memperoleh wujudnya. Jika perlu ia berkonsultasi dengan pemegang daftar dan tata buku penduduk dan menambang informasi pada Centraal Testamentenregister di 's-Gravenhage (pada Pusat Pendaftaran Wasiat di Jakarta). Secara mendalam tentang keterangan hak waris ini lihat J.W.M. de Vos. De notariële verklaring van erfrecht, diss. Amsterdam (V.U.) 1975. (van Mourik, 1993:193-194)

6. Bahwa di negara Belanda, *verklaring van erfrecht* (keterangan hak waris) diatur dalam Pasal 4:188 *Burgerlijk Wetboek* (Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Belanda) yang berbunyi :

- “1. Een verklaring van erfrecht is een notariële akte waarin een notaris een of meer van de volgende feiten vermeldt:*
- 2. dat een of meer in de verklaring genoemde personen, al dan niet voor bepaalde erfdelen, erfgenaam zijn of de enige erfgenamen zijn, met vermelding of zij de nalatenschap reeds hebben aanvaard;*
 - 3. dat al dan niet aan de echtgenoot van de erflater het vruchtgebruik van een of meer tot de nalatenschap behorende goederen krachtens afdeling 2 van titel 3 toekomst, met vermelding of aan hem een machtiging tot vervreemden of bezwaren of een bevoegdheid tot vervreemding en vertering is verleend, alsmede of en tot welk tijdstip de echtgenoot een beroep toekomt op artikel 29 leden 1 en 3;*
 - 4. dat de nalatenschap is verdeeld overeenkomstig artikel 13, met vermelding of en tot welk moment de echtgenoot de bevoegdheid toekomt als bedoeld in artikel 18 lid 1;*
 - 5. dat al dan niet het beheer van de nalatenschap aan executeurs, bewindvoerders of krachtens de derde afdeling van deze titel benoemde vereffenaars is opgedragen, met vermelding van hun bevoegdheden; of*
 - 6. dat een of meer in de verklaring genoemde personen executeur, bewindvoerder of vereffenaar zijn.*

7. *Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere voorschriften omtrent de inhoud en de opstelling van deze verklaringen worden vastgesteld.*

Een verklaring van erfrecht is een notariële akte waarin een notaris onder andere aangeeft wie erfgenamen zijn en of zij de nalatenschap hebben aanvaard en of het beheer van de nalatenschap is opgedragen aan een executeur, bewindvoerder of vereffenaar.

Een verklaring van erfrecht is nodig voor een erfgenaam, executeur of vereffenaar om aan te tonen dat hij bevoegd is om de nalatenschap te beheren en/of daarover mag beschikken.

Dit is bijvoorbeeld relevant in relatie tot banken en verzekeringsmaatschappijen. Als in deze akte alleen wordt vermeld wie de executeur is, wordt deze akte ook wel een verklaring van executele genoemd.”

Yang diterjemahkan secara bebas oleh Pemohon ke dalam Bahasa Indonesia sebagai berikut:

- “1. *Pernyataan Hak Waris adalah suatu akta notaris yang di dalamnya notaris menyatakan satu atau lebih fakta sebagai berikut:*
2. *bahwa seorang atau lebih yang disebut dalam surat pernyataan, baik untuk warisan tertentu maupun tidak, adalah ahli waris atau ahli waris satu-satunya, dengan menyebutkan apakah mereka telah menerima warisan itu;*
3. *bahwa suami-istri pewaris berhak atau tidak atas hak pakai atas satu atau lebih barang milik harta warisan menurut Bagian 2 Judul 3, dengan menyebutkan apakah ia diberi kuasa untuk memindahtangankan atau membebankan atau kuasa untuk memindahtangankan dan memakai. dikabulkan, serta apakah dan sampai kapan suami istri dapat menggunakan Pasal 29 ayat 1 dan 3;*
4. *bahwa harta warisan telah dibagi sesuai dengan Pasal 13, dengan menyebutkan apakah dan sampai kapan suami/istri mempunyai wewenang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat 1;*
5. *apakah pengurusan harta warisan diserahkan atau tidak kepada para pelaksana, pengurus atau likuidator yang ditunjuk berdasarkan bagian ketiga judul ini, dengan menyebutkan kekuasaannya; atau*
6. *bahwa satu orang atau lebih yang disebutkan dalam pernyataan itu adalah pelaksana, pengurus, atau likuidator.*
7. *Peraturan lebih lanjut mengenai isi dan persiapan pernyataan ini dapat ditetapkan berdasarkan peraturan pemerintah.*

Surat pernyataan hak waris adalah suatu akta notaris yang di dalamnya seorang notaris antara lain menunjukkan siapa ahli warisnya, apakah mereka telah menerima warisan itu, dan apakah pengurusan harta warisan itu diserahkan kepada pelaksana, pengurus, atau likuidator.

Surat keterangan waris diperlukan bagi ahli waris, pelaksana, atau likuidator untuk menunjukkan bahwa ia berwenang mengelola harta warisan dan/atau dapat melepaskannya.

Hal ini, misalnya, relevan dalam kaitannya dengan bank dan perusahaan asuransi. Apabila akta ini hanya menyebutkan siapa pelaksananya, maka akta ini disebut juga pernyataan pelaksana. “

7. Bahwa di negara Perancis, *attestation de droit d'hertage* (keterangan hak waris) diatur dalam Pasal 730, 730-1, 730-2, 730-3, 730-4 dan 730-5 *Code Civil* (Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Perancis) yang berbunyi:

“Article 730.

La preuve de la qualité d'héritier s'établit par tous moyens.

Il n'est pas dérogé aux dispositions ni aux usages concernant la délivrance de certificats de propriété ou d'hérédité par des autorités judiciaires ou administratives.

Article 730-1.

La preuve de la qualité d'héritier peut résulter d'un acte de notoriété dressé par un notaire, à la demande d'un ou plusieurs ayants droit.

L'acte de notoriété doit viser l'acte de décès de la personne dont la succession est ouverte et faire mention des pièces justificatives qui ont pu être produites, tels les actes de l'état civil et, éventuellement, les documents qui concernent l'existence de libéralités à cause de mort pouvant avoir une incidence sur la dévolution successorale.

Il contient l'affirmation, signée du ou des ayants droit auteurs de la demande, qu'ils ont vocation, seuls ou avec d'autres qu'ils désignent, à recueillir tout ou partie de la succession du défunt.

Toute personne dont les dires paraîtraient utiles peut être appelée à l'acte.

Il est fait mention de l'existence de l'acte de notoriété en marge de l'acte de décès.

Article 730-2.

L'affirmation contenue dans l'acte de notoriété n'emporte pas, par elle-même, acceptation de la succession.

Article 730-3.

L'acte de notoriété ainsi établi fait foi jusqu'à preuve contraire.

Celui qui s'en prévaut est présumé avoir des droits héréditaires dans la proportion qui s'y trouve indiquée.

Article 730-4.

Les héritiers désignés dans l'acte de notoriété ou leur mandataire commun sont réputés, à l'égard des tiers détenteurs de biens de la succession, avoir la libre disposition de ces biens et, s'il s'agit de fonds, la libre disposition de ceux-ci dans la proportion indiquée à l'acte.

Article 730-5.

Celui qui, sciemment et de mauvaise foi, se prévaut d'un acte de notoriété inexact, encourt les pénalités de recel prévues à l'article 778, sans préjudice de dommages et intérêts.”

Yang diterjemahkan secara bebas oleh Pemohon ke dalam Bahasa Indonesia sebagai berikut:

"Pasal 730.

Pembuktian ahli waris ditetapkan dengan cara apapun yang tersedia dalam bab ini.

Tidak mengecualikan ketentuan atau praktik mengenai penerbitan sertifikat kepemilikan atau sertifikat pewarisan oleh otoritas peradilan atau otoritas administratif.

Pasal 730-1.

Pembuktian ahli waris dapat berbentuk akta keterangan hak waris yang dibuat oleh Notaris, atas permintaan dari seorang atau lebih ahli waris yang berhak.

Akta keterangan hak waris tersebut harus mengacu pada akta kematian orang yang warisannya terbuka dan menyebutkan segala dokumen pendukung yang telah ditunjukkan, antara lain akta-akta catatan sipil, dokumen-dokumen mengenai adanya hibah wasiat, yang akibat adanya kematian, mengakibatkan perubahan terhadap pewarisan.

Akta (keterangan hak waris) berisi penegasan yang ditandatangani oleh Pemohon yang menuntut haknya, bahwa mereka berhak, baik sendiri maupun bersama-sama dengan orang lain yang disebutkan, menerima seluruh atau sebagian dari harta warisan.

Siapapun yang kesaksian secara lisan akan berguna untuk pembuktian, dapat meminta dibuatkan akta (keterangan hak waris) tersebut.

Pada bagian pinggir akta kematian, harus dicantumkan adanya akta (keterangan hak waris).

Pasal 730-2.

Penegasan yang tercantum dalam akta keterangan hak waris tidak dengan sendirinya menunjukkan penerimaan warisan.

Pasal 730-3.

Akta keterangan hak waris yang diterbitkan adalah sah sampai terbukti sebaliknya.

Siapapun yang menggunakannya (akta keterangan hak waris) dianggap mempunyai hak waris sesuai dengan bagian yang disebutkan di dalamnya (akta keterangan hak waris).

Pasal 730-4.

Para ahli waris yang disebutkan dalam akta keterangan hak waris atau perwakilan bersamanya dianggap, sehubungan dengan pihak ketiga yang menguasai harta warisan, mempunyai kebebasan untuk melakukan tindakan hukum atas aset-aset tersebut, dan apabila berbentuk uang, mempunyai kebebasan untuk melakukan Tindakan hukum atasnya sesuai bagian yang disebutkan dalam akta tersebut (akta keterangan hak waris).

Pasal 730-5.

Barangsiapa yang dengan sadar dan dengan itikad buruk, menggunakan suatu akta keterangan hak waris yang tidak sah, dikenai pidana penggelapan sesuai pasal 778, dengan tetap memperhitungkan ganti rugi dan bunga.

8. Bahwa kesulitan-kesulitan yang dialami Pemohon mencerminkan pentingnya adanya pengaturan undang-undang yang menentukan mengenai bentuk pembuktian sebagai ahli waris, yang sampai saat

ini belum dapat diundangkan oleh pembentuk Undang-Undang. Kesulitan-kesulitan yang dialami Pemohon tidak akan terjadi apabila Pembentuk Undang-Undang telah menetapkan suatu Undang-Undang yang mengatur mengenai surat bukti ahli waris untuk semua jenis warisan tidak hanya untuk warisan yang berupa hak atas tanah.

9. Bahwa walaupun PMATR/KBPN No. 16 Tahun 2021 telah mengatur mengenai Surat Keterangan Waris namun tidak diatur kewajiban pengajuan permohonan Surat Keterangan Wasiat (pengecekan wasiat terdaftar) ke Daftar Pusat Wasiat untuk mengecek apakah Pewaris semasa hidupnya pernah membuat surat wasiat atau tidak.
10. Bahwa sependek pengetahuan Pemohon permohonan Surat Keterangan Wasiat ke Daftar Pusat Wasiat untuk mengecek apakah Pewaris semasa hidupnya pernah membuat surat wasiat atau tidak, hanya dilakukan pada pembuatan Surat Keterangan Waris oleh Notaris.
11. Bahwa Surat Keterangan Waris diperlukan untuk berbagai macam keperluan yang berhubungan dengan pengurusan harta peninggalan / warisan Pewaris.
12. Bahwa dalam praktik walaupun PMATR/KBPN No. 16 Tahun 2021 telah mengatur mengenai Surat Keterangan Waris namun **instansi lain** antara lain bank, mempunyai penafsiran lain terhadap keberlakuan alat bukti sebagai ahli waris yakni alat bukti sebagai ahli waris yang diatur PMATR/KBPN No. 16 Tahun 2021 **hanya berlaku untuk warisan berupa hak atas tanah dan/atau hak milik atas satuan rumah susun.**
13. Bahwa simpang siurnya penafsiran karena belum adanya pengaturan secara spesifik mengenai bentuk alat pembuktian sebagai ahli waris dalam peraturan setingkat undang-undang, mengakibatkan ahli waris berpotensi dapat mengurus Surat Keterangan Waris lebih dari 1 kali untuk tiap-tiap bentuk warisan yang berbeda.
14. Bahwa belum adanya pengaturan secara spesifik mengenai bentuk alat pembuktian sebagai ahli waris dalam peraturan setingkat

undang-undang, membuat Pemohon rentan untuk digugat di pengadilan, lantaran penggunaan alat bukti sebagai ahli waris belum diatur secara spesifik dan alat pembuktian sebagai ahli waris selain Surat Keterangan Waris yang dibuat oleh Notaris, belum menerapkan proses permohonan Surat Keterangan Wasiat (pengecekan wasiat terdaftar) ke Daftar Pusat Wasiat untuk mengecek apakah PEWARIS semasa hidupnya pernah membuat surat wasiat atau tidak, sehingga pihak yang dirugikan (pihak yang seharusnya mendapatkan warisan melalui wasiat) berpotensi untuk menggugat notaris sebagai pembuat akta perbuatan hukum yang dilakukan oleh ahli waris (misalnya perbuatan hukum pemisahan dan pembagian warisan). Hal ini berpotensi melanggar hak konstitusional Pemohon yakni hak atas **“kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”** sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

15. Untuk mencegah timbulnya kerugian konstitusional (**pelanggaran terhadap Hak mendapat kepastian hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945**) yang mungkin akan dialami Pemohon di kemudian hari sehubungan dengan ketidakpastian hukum atas pembuktian sebagai ahli waris, maka Pemohon menganggap cukup beralasan bagi Pemohon untuk mengajukan permohonan pengujian materiil terhadap Pasal 49 huruf c UU HKPPPD;
16. Bahwa kerugian konstitusional Pemohon tidak akan terjadi apabila dalam Pasal 49 huruf c UU HKPPPD, mengatur bahwa **“penerima waris yang dibuktikan dengan:**
 1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;;

3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;;
4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”.

D. PETITUM

Berdasarkan seluruh uraian di atas dan bukti-bukti terlampir, **Pemohon** dengan ini memohon kepada Majelis Hakim Konstitusi Yang Mulia untuk berkenan memberikan putusan sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan **Pemohon** untuk seluruhnya;
2. Menyatakan:
 - a. frasa “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” dalam ketentuan norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang**”

- b. frasa **“pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli”** dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai **“pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”**
- c. frasa **“hibah wasiat”** dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai **“sedangkan untuk Hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”**
- d. frasa **“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan”** dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai **“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”**
- e. frasa **“penerima waris”** dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara

Republik Indonesia Tahun 2022 nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai "**penerima waris yang dibuktikan dengan:**

1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;;
 3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
 6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat".
3. Memerintahkan untuk memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
- Atau jika Majelis Hakim Konstitusi Yang Mulia berpendapat lain, mohon putusan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda Bukti P-1 sampai dengan bukti P-41, sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan

- Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757);
2. Bukti P-2 : Fotokopi Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 3. Bukti P-3 : Fotokopi KTP Pemohon;
 4. Bukti P-4 : Fotokopi Akta Keterangan Hak Mewaris Nomor 06/2021 tanggal 05 April 2021;
 5. Bukti P-5 : Fotokopi Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/ Kepala Badan Pertanahn 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;
 6. Bukti P-6 : Fotokopi Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah;
 7. Bukti P-7 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049);
 8. Bukti P-8 : Fotokopi Akta Pengalamatan (*Superscriptie*) Surat Wasiat Rahasia Nomor 10 tanggal 19 Maret 2018;
 9. Bukti P-9 : Fotokopi Surat Keputusan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia tentang pengangkatan Pemohon sebagai Notaris;
 10. Bukti P-10 : Fotokopi Halaman 27, 28, 29, 330 dan 331 dari Buku “Hukum Agraria Indonesia Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria, Isi dan Pelaksanaannya Jilid 1 Hukum Tanah Nasional” Cetakan kedua belas Edisi 2008 oleh Prof. Boedi Harsono, Penerbit Djambatan;
 11. Bukti P-11 : Fotokopi Halaman 165 dan 166 dari Buku “Hukum Waris” Cetakan I Tahun 1990 oleh J. Satrio, Penerbit PT. Citra Aditya Bakti;

12. Bukti P-12 : Fotokopi Halaman 84 dan 85 dari Buku “Hukum Benda” Tahun 1978 oleh Mr. Dr. H.F.A. Vollmar, disadur oleh Chidir Ali, SH, Penerbit Tarsito;
13. Bukti P-13 : Fotokopi Halaman 201, 202 dan 210 dari Buku “Hukum Waris menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Belanda Jilid I ” Cetakan kedua Tahun 1986 oleh Prof. Mr. A. Pitlo, dialihbahasakan oleh M. Isa Arief, SH, Penerbit PT. Intermedia;
14. Bukti P-14 : Fotokopi Halaman 51, 56, 57, 105, 106 dan 40 dari Buku “Hukum Waris menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Belanda Jilid 2 ” Cetakan kedua Tahun 1986 oleh Prof. Mr. A. Pitlo, dialihbahasakan oleh M. Isa Arief, SH, Penerbit PT. Intermedia;
15. Bukti P-15 : Fotokopi Halaman 71, 78, 158, 193, dan 194 dari Buku “Studi Kasus Hukum Waris” Tahun 1983 oleh Prof. Mr. M.J.A. van Mourik, disadur oleh Drs. F. Tengker, S.H. CN, Penerbit PT. Eresco;
16. Bukti P-16 : Fotokopi Tangkapan Layar Percakapan dengan kolega PPAT 1;
17. Bukti P-17 : Fotokopi Tangkapan Layar Percakapan dengan kolega PPAT 2;
18. Bukti P-18 : Fotokopi Contoh halaman pencatatan peralihan hak dalam Sertipikat karena pewarisan dan pemisahan pembagian waris di salah satu kabupaten di Jawa Tengah;
19. Bukti P-19 : Fotokopi Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (*Burgerlijk Wetboek voor Indonesie*);
20. Bukti P-20 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria;
21. Bukti P-21 : Fotokopi Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 8 Tahun 2012 tentang Perubahan 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;

22. Bukti P-22 : Fotokopi Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 7 Tahun 2019 tentang Perubahan Kedua 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;
23. Bukti P-23 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2021 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 14 Tahun 2016 tentang Penyelenggaraan Perumahan dan Kawasan Perumahan;
24. Bukti P-24 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, dan Pendaftaran Tanah;
25. Bukti P-25 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;
26. Bukti P-26 : Fotokopi Surat Edaran Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor B/HR.02/1012/IV/2023 tanggal 13 April 2023, perihal Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama;
27. Bukti P-27 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Karena Waris dan Hibah Wasiat;
28. Bukti P-28 : Fotokopi Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 1997 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Karena Hibah Wasiat;
29. Bukti P-29 : Fotokopi Surat Keterangan Waris Nomor 219 tanggal 17 Oktober 1998 Notaris ACHMAD DAHLAN, SH, Notaris di Samarinda. (atas nama PEWARIS Almh. Ny. HERMINA HAMDJAJA dahulu HAM TJUN LAN);
30. Bukti P-30 : Fotokopi Surat Keterangan Waris Nomor 03/KHW/XI/2022 tanggal 04 November 2022 Notaris ELVIRA AGUSTINA JUSUF, SH, M.Kn Notaris di Kabupaten Halmahera Utara.

(atas nama PEWARIS Almh. Ny. HERMINA HAMDJAJA dahulu HAM TJUN LAN);

31. Bukti P-31 : Fotokopi Surat Keterangan Wasiat Nomor AHU.2-AH. 04.01-8441 tanggal 22 Juni 2022 atas nama HERMINA HAMDJAJA dahulu HAM TJUN LAN;
32. Bukti P-32 : Fotokopi Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor 60 Tahun 2016 tentang Tata Cara Pelaporan Wasiat dan Permohonan Penerbitan Surat Keterangan Wasiat Secara Elektronik;
33. Bukti P-33 : Fotokopi Ordonansi Daftar Pusat Wasiat (*Ordonnantie op het Centraal Testamentenregister*) S. 1920-305 jo. 1921-568 tanggal 15 April 1920;
34. Bukti P-34 : Fotokopi Instruksi untuk Balai-Balai Harta Peninggalan S. 1872 Nomor 166;
35. Bukti P-35 : Fotokopi *Burgerlijk Wetboek Boek 4* article 188;
36. Bukti P-36 : Fotokopi Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Belanda Buku 4 Pasal 188;
37. Bukti P-37 : Fotokopi *Code Civil* Livre III;
38. Bukti P-38 : Fotokopi Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Perancis Buku III;
39. Bukti P-39 : Fotokopi Peraturan Presiden Nomor 47 Tahun 2020 tentang Kementerian Agraria dan Tata Ruang;
40. Bukti P-40 : Fotokopi Peraturan Presiden Nomor 48 Tahun 2020 tentang Badan Pertanahan Nasional;
41. Bukti P-41 : Fotokopi Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Balai Harta Peninggalan.

Selain itu, Pemohon dalam persidangan tanggal 12 Februari 2024 mengajukan 2 (dua) orang ahli yakni Dr., Dr., Thio Yonatan, S.H., S.Kom., S.E., MAF., M.Kn dan Dr. Habib Adjie, S.H., M.Hum yang menyampaikan keterangan lisan di bawah sumpah/janji dan dilengkapi keterangan tertulis yang diterima oleh Mahkamah pada tanggal 6 Februari 2024, yang masing-masing pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

AHLI PARA PEMOHON

1. Dr. Dr. Thio Yonatan, S.H., S.Kom., S.E., MAF., M.Kn

I. Pengujian Norma: tentang apakah sudah tepat pengenaan BPHTB pada saat dibuatnya Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB)

Mengenai perbuatan hukum pembuatan Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB), yang seharusnya belum terutang Bea Perolehan Hak Tanah dan Bangunan (BPHTB). Dengan alasan bahwa PPJB belum ada peralihan Hak Atas Tanah. Hal ini berbeda dengan Akta Jual Beli (AJB) yang sudah ada perbuatan hukum peralihan.

Norma yang disoalkan pada UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (HKPD) pada

Pasal 49 huruf a yang bunyinya adalah sebagai berikut:

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. Pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB untuk jual beli;”

Diminta **dirubah/diganti menjadi:**

“Pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli (AJB) di hadapan PPAT.”

I. Alasan-alasan tentang tidak tepatnya pengenaan BPHTB pada perbuatan hukum pengikatan jual beli (tidak lunas):

- a. Mengenai konsep, dan/atau prinsip dasar dari Subyek dan Obyek Pajak, substansi suatu perbuatan hukum, dan waktu pengenaan (waktu terutang) Pajak:

Konsep/Prinsip Pengenaan BPHTB terhadap PPJB adalah tidak sama dengan Pengenaan PPh dalam PPJB. **BPHTB baru dikenakan pada saat perolehan terjadi, sedangkan PPh dikenakan pada saat terdapat Penghasilan.** Sehingga, tidak bisa, dan/atau tidak tepat bila BPHTB dipersamakan pemungutannya/ pengenaannya dengan PPh. Artinya, **aturan pengenaan BPHTB tidak bisa disebabkan karena sekedar ikut-ikutan seperti Pajak Penghasilan (PPh)** (dengan dalil harmonisasi ketentuan peraturan perundangan, yang justru sebetulnya menjadi tidak harmoni), hal ini dikarenakan konsep, dan/atau prinsip dasar pengenaan (waktu terutang) pajaknya adalah berbeda.

Mengenai konsep, dan/atau prinsip dasar pengenaan (waktu terutang) pajaknya berbeda, yaitu: pada BPHTB baru dikenakan (terutang)

ketika sudah/telah terjadi perolehan, tetapi pada PPh sudah dikenakan (terutang) pada saat terjadi penghasilan.

Dengan menggunakan Penafsiran Ekstensif (Perluasan)/(*Extensive Interpretation*) diberikan contoh perbuatan hukum lain yang untuk mendukung argumentasi hukum sebagaimana tersebut di atas, yaitu: dalam perbuatan hukum Sewa-Menyewa. Terdapat 2 (dua) Subyek Hukum, yaitu: Si Penerima Sewa dan Si Pemberi Sewa. Dalam perbuatan hukum *a quo* tidak terdapat obyek perpindahan (perolehan) hak, akan tetapi terdapat obyek penghasilan. Hal itu disebabkan, bahwa: Si Penyewa tidak memperoleh hak, tetapi si Pemberi Sewa menerima penghasilan. Oleh karena itu, Si Penerima Sewa tidak dikenakan (tidak terutang) BPHTB, tetapi Si Pemberi Sewa dikenakan PPh; (Mengenai hal ini sudah sesuai dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan pada Bab III tentang Pajak Penghasilan (PPh), Pasal 4 ayat (1) huruf i. Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, di mana penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak termasuk: sewa)

b. Interpretasi Gramatikal (*Grammatical Interpretation*)

Hukum memerlukan Bahasa, dan hukum tidak akan mungkin ada tanpa Bahasa. Oleh karena itu, untuk mengetahui makna ketentuan/aturan dalam Undang-undang diperlukan Interpretasi yang sangat dasar, umum, dan paling sangat sederhana, yaitu: Interpretasi dari segi Bahasa, dan/atau tata Bahasa yang sangat umum digunakan sehari-hari, yang biasa disebut dengan: Interpretasi Gramatikal (*Grammatical Interpretation*). Interpretasi atas frasa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) memiliki makna, bahwa: ketika terjadi "Perolehan" Hak atas Tanah dan Bangunan, maka pada saat itu terutang (dikenakan) Bea/Pajak. Dalam hal tidak terdapat/ terjadi "Perolehan", maka tidak mungkin terutang Bea (Pajak);

c. Interpretasi Sistematis (*Systematic Interpretation*) dari BPHTB.

Terdapat pertentangan norma dalam Undang-undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang HK3PD, yaitu: pada Pasal 49 huruf a bertentangan dengan norma yang terdapat pada Pasal 1 angka 38.

Pasal 49 huruf a juga tidak sejalan dengan peraturan perundangan yang mengatur BPHTB sebelumnya dari sejak Ordonansi Balik Nama (*Staatsblaad* 1834 Nomor 27), Ordonansi Bea Balik Nama (*Staatsblaad* 1924 Nomor 291), *Staatsblaad* 1949 Nomor 48 tentang Perubahan dan Penambahan Terakhir dari Ordonansi Bea Balik Nama (*Staatsblaad* 1924 Nomor 291), Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 1959 tentang Penambahan Bea Balik Nama, Undang-undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-pokok Agraria, Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1997 tentang Penangguhan Mulai Berlakunya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1998 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1997 tentang Penangguhan mulai berlakunya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB menjadi Undang-Undang, Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Peraturan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri Nomor 186/PMK.07/2010 dan Nomor 53 Tahun 2010.

Dapat diuraikan sebagai berikut:

Pasal 49 huruf a Undang-undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, berbunyi:

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. Pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikata jual beli untuk jual beli;”

Bertentangan secara sistematis dengan norma yang terdapat pada:

Pasal 1 angka 2 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997, berbunyi:

“Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan;”

Pasal 1 angka 2 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB, berbunyi:

“Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan;”

Pasal 1 angka 42 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dan Pasal 86, berbunyi:

Pasal 1 angka 42, berbunyi:

“Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau Badan.”

Pasal 86, berbunyi:

“(1) Subjek Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah orang pribadi atau Badan yang memperoleh Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.

(2) Wajib Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah orang pribadi atau Badan yang memperoleh Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.”

Pasal 1 angka 38 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, berbunyi:

“Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau Badan.”

d. Interpretasi Historis (*Historical Interpretation*) dari BPHTB.

Interpretasi menurut sejarah hukum tentang BPHTB. Dimulai dari Ordonansi Balik Nama (*Staatsblaad* 1834 Nomor 27) yang mengatur tentang apa yang dimaksud dengan Harta Tetap (Barang-barang Tetap) dan Hak-hak Kebendaan atas Tanah, yang pemindahan haknya dilakukan dengan pembuatan akta menurut cara yang diatur dalam Undang-undang. Pada tahun 1924, terdapat aturan tentang Bea Balik Nama, yang diatur dalam Ordonansi Bea Balik Nama (*Staatsblaad* 1924 Nomor 291). Bea Balik Nama ini dilakukan pungutan terhadap setiap perjanjian pemindahan hak atas harta tetap yang berada di wilayah Indonesia, termasuk peralihan harta karena hibah wasiat yang ditinggalkan oleh orang-orang yang bertempat tinggal terakhir di Indonesia. (Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB, pada Bagian Penjelasan: Umum) Ordonansi Bea Balik Nama (*Staatsblaad* 1924 Nomor 291) mengalami perubahan dan penambahan terakhir dengan dibuatnya Ordonansi Bea Balik Nama

(*Staatsblaad* 1949 Nomor 48). Pada tahun 1959, Pemerintah Indonesia mengeluarkan Peraturan Pengganti Undang-Undang (Perpu) Nomor 10 Tahun 1959 tentang Penambahan Bea Balik Nama. Berlanjut ke tahun 1960, lahirlah Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-pokok Agraria yang pada Pasal 58 menyatakan, bahwa: *“Selama peraturan-peraturan pelaksanaan Undang-undang ini belum terbentuk, maka peraturan-peraturan baik yang tertulis maupun tidak tertulis mengenai bumi dan air serta kekayaan alam yang terkandung didalamnya dan hak-hak atas tanah yang ada pada mulai berlakunya Undang-undang ini tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan jiwa dari ketentuan-ketentuan dalam Undang-undang ini serta diberi tafsiran yang sesuai untuk itu.”* Dengan adanya norma ini, maka pengaturan tentang Bea Balik Nama yang terdapat pada *Staatsblaad* 1924 Nomor 291 masih tetap berlaku. Sampai dengan tahun 1997, pembentuk Undang-undang menerbitkan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Tidak lama berselang, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu) Nomor 1 Tahun 1997 tentang Penangguhan mulai berlakunya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB menjadi Undang-Undang. Perpu dimaksud diundangkan menjadi Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1998 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1997 tentang Penangguhan mulai berlakunya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB menjadi Undang-Undang, pada tahun 2000 lahir Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB. Baru pada tahun 2009, lahir Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang pada Pasal 182 ayat (2) menyatakan bahwa Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri diberi amanat untuk mengatur tahapan persiapan pengalihan BPHTB dari Pajak Pemerintah Pusat menjadi Pajak Pemerintah Daerah (Kabupaten/Kota), ditindak lanjuti dengan Peraturan Bersama Menteri Keuangan dan Menteri Dalam Negeri Nomor 186/PMK.07/2010 dan Nomor 53

Tahun 2010. Pada tahun 2022, lahirlah Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, yang pada Pasal 49 huruf a mengatur norma yang bertentangan dengan sejarah peraturan perundangan sebelumnya, bahkan bertentangan atau terjadi konflik norma dalam Undang-undang itu sendiri. (Pasal 1 angka 38 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah)

II. Untuk penejaan PPh dalam PPJB struktur hierarki peraturan perundangannya bermula dari:

A. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan pada Pasal 4 ayat (2) huruf d berbunyi:

“Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:

(d.) Penghasilan dari transaksi **pengalihan** harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan,..

yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.”

Pendelegasian wewenang dari Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (*supreme legislation*) dikonkretkan oleh Pemerintah dalam bentuk Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan (PPh) Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) Atas Tanah, dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya (*subordinate legislation*). (Konsep delegated legislation. Lihat, Sukardi dan E. Prajwalita Widiati, *Pendelegasian Pengaturan oleh Undang-undang kepada Peraturan yang Lebih Rendah dan Akibat Hukumnya*, Yuridika: Volume 27 No 2, Mei-Agustus 2012, Halaman 148)

B. Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan (PPh) Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) Atas Tanah, dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.

PP ini adalah pengganti PP Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PP Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga atas PP Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan (PPh) atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah, dan/atau Bangunan.

PP tentang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan ini merupakan Peraturan Pelaksanaan dari Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh), yang pada Pasal 4 ayat (2) dinyatakan bahwa perlu menetapkan Peraturan Pemerintah (PP) tentang Pajak Penghasilan (PPh) Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, dan PPJB Atas Tanah dan/atau Bangunan beserta perubahannya.

Mengenai Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan (PPh) Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) Atas Tanah, dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya, yang merupakan Pendelegasian wewenang dari Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, maka Penulis sesungguhnya merasa perlu untuk membahas tentang materi muatan dari PP *a quo*. Penulis mengaitkannya dengan Putusan 73 P/HUM/2013, tanggal 30 Juni 2014 tentang Putusan Uji Materi atas Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan yang merupakan delegasi dari Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang pada Bab XI Ketentuan Penutup pada Pasal 48, berbunyi: *“Hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.”* Putusan Uji Materi dari Mahkamah Agung ini menyatakan bahwa: “pasal-pasal tersebut dinyatakan tidak sah dan tidak berlaku umum, karena Peraturan Pemerintah tidak boleh memposisikan dirinya sebagai pelengkap dari Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dan digunakan untuk **melegitimasi hal-hal yang bersifat materiil yang seharusnya menjadi muatan Undang-undang**, di mana penyusunan Undang-undang menjadi kewenangan DPR bersama Pemerintah” (lihat, Muhammad Hikmah “Delegasi Wewenang dalam Undang-undang Perpajakan”). Bahwa apa yang Penulis maksudkan dalam hal ini adalah tentang terjadi perluasan makna materi muatan tentang kata “peralihan” dari Undang-undang ke Peraturan Pemerintah, dan dari Peraturan Pemerintah ke Peraturan Menteri Keuangan, yaitu tentang: kata “peralihan” yang terdapat pada Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang kemudian **bemetamorfosis menjadi**

mencakup pengaturan mengenai Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) yang pada mulanya belum terutang Pajak Penghasilan yang bersifat final menjadi sudah terutang Pajak Penghasilan yang bersifat final. Dikarenakan hal *a quo* adalah bukan tujuan dari tulisan ini, maka Penulis tidak akan mengulas lebih lanjut mengenai hal dimaksud.

Pada Pasal 9, berbunyi:

“Ketentuan lebih lanjut mengenai:

- a. Tata cara penyetoran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 dan Pasal 5;
- b. Pengecualian dari Pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6; dan
- c. Pelaporan Pajak Penghasilan (PPH) atas Penghasilan dari Pengalihan harta berupa tanah, dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (6), Pasal 4 ayat (4), dan Pasal 5 ayat (3).

Diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.”

Pendelegasian wewenang dari Pasal 9 Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan (PPH) Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) Atas Tanah, dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya, kemudian dikonkretkan oleh Menteri Keuangan (Pemerintah) dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah, dan/atau Bangunan beserta perubahannya.

C. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah, dan/atau Bangunan beserta perubahannya.

Di mana pada Pasal (1) huruf b berbunyi:

“Perjanjian Pengikatan Jual Beli (**PPJB**) Atas Tanah dan Bangunan beserta perubahannya, **terutang Pajak Penghasilan yang bersifat final.**”

Pasal (1) ayat 5, berbunyi:

“Penghasilan dari Perjanjian Pengikatan Jual Beli (**PPJB**) atas Tanah dan/atau Bangunan beserta perubahannya

sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b **adalah Penghasilan** yang diterima atau diperoleh:

- a. **Pihak Penjual** yang namanya tercantum dalam Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) pada saat Perjanjian dimaksud **pertama kali** ditandatangani, atau
- b. **Pihak Pembeli** yang namanya tercantum dalam Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) sebelum terjadinya perubahan atau adendum Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB), **dalam hal terjadi perubahan Pihak Pembeli dalam Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) tersebut.**

Juncto

Pasal 2 ayat (1) huruf b dan c, berbunyi:

“(b) 1% (satu persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah, dan/atau Bangunan berupa Rumah Sederhana, dan Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah, dan/atau Bangunan; atau

(c) **2,5%** (dua koma lima persen) **dari jumlah bruto nilai pengalihan** Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, selain pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan, selain pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b.”

Pasal 5, yang berbunyi:

“(1) Pelunasan Pajak Penghasilan (**PPH**) yang terutang atas penghasilan dari Perjanjian Pengikatan Jual Beli (**PPJB**) atas Tanah, dan/atau Bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf b wajib **dilakukan** melalui **penyetoran sendiri ke Kas Negara oleh Orang Pribadi atau Badan** yang merupakan:

- a. **Pihak Penjual** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (5) huruf a; atau
 - b. **Pihak Pembeli** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (5) huruf b.
- (2) Pajak Penghasilan (**PPH**) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) **terutang pada saat diterimanya sebagian atau seluruh pembayaran;**
 - (3) Pajak Penghasilan (**PPH**) sebagaimana dimaksud pada ayat (2) **dihitung berdasarkan jumlah setiap pembayaran termasuk uang muka, bunga, pungutan, dan pembayaran tambahan lainnya** yang dipenuhi oleh pembeli, sehubungan dengan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) atas Tanah, dan/atau Bangunan tersebut;
 - (4) Pajak Penghasilan (**PPH**) yang terutang sebagaimana dimaksud pada ayat (2) wajib **dibayar** oleh Orang Pribadi atau Badan yang bersangkutan ke Kas Negara **paling lambat tanggal 15** (lima belas) **bulan berikutnya** setelah bulan diterimanya pembayaran;
 - (5) **Pembayaran** Pajak Penghasilan (**PPH**) sebagaimana dimaksud pada ayat (2) **dilakukan untuk setiap Perjanjian**

- Pengikatan Jual Beli (**PPJB**) atas Tanah, dan/atau Bangunan;
- (6) **Dalam** hal Penjual telah melakukan pembayaran Pajak Penghasilan (PPh) yang terutang dari Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) atas Tanah, dan/atau Bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud pada ayat (2), pembayaran dimaksud diperhitungkan dalam pelunasan Pajak Penghasilan (PPh) terutang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b dan c **sepanjang** Perjanjian Pengikatan Jual Beli (**PPJB**) atas Tanah, dan/atau Bangunan dimaksud **diakhiri dengan pembuatan Akta Pengalihan Hak Atas Tanah, dan/atau Bangunan**;
- (7) Pihak Penjual sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (5) huruf a hanya menandatangani **Perubahan atau Adendum** Perjanjian Pengikatan Jual Beli (**PPJB**) apabila kepadanya dibuktikan bahwa kewajiban Pembeli yang namanya tercantum dalam Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) sebelum terjadinya Perubahan atau Adendum atas Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (5) huruf b telah dipenuhi dengan menyerahkan fotokopi Surat Setoran Pajak (SSP) atau hasil cetakan sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran Pajak (SSP) yang bersangkutan yang telah dilakukan penelitian oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP).”

D. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Pasal 4 ayat (2) huruf d, berbunyi:

Isi Pasal 4 ayat (2) huruf d pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan masih sama dengan isi Pasal Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

“**Penghasilan** di bawah ini dapat dikenai **Pajak bersifat Final**:

(d) Penghasilan dari transaksi Pengalihan harta berupa Tanah, dan/atau Bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah, dan/atau bangunan; dan”.

II. Pengujian Norma: tentang apakah sudah tepat pengenaan BPHTB pada saat dibuatnya Akta Hibah Wasiat?

- I. Pergeseran, dan/atau Perubahan Norma yang didalilkan memiliki maksud dan tujuan yang sama tetapi hanya merubah redaksional dari suatu Norma**

Periode BPHTB sebelum diserahkan dari Pemerintah Pusat ke Pemerintah Daerah:

Peraturan Pelaksanaan dari Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), adalah: Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 35 Tahun 1997 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan pada Pasal 4 berbunyi:

“Saat yang menentukan bea atau pajak yang terutang atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan karena hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya.”

Juncto,

Peraturan Pelaksanaan dari Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), adalah: Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat, pada Pasal 3 berbunyi:

“Saat terutang pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan karena waris dan hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan Kabupaten/Kota.”

Periode BPHTB setelah diserahkan dari Pemerintah Pusat ke Pemerintah Daerah:

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pada Pasal 90 ayat (1) huruf d, disebutkan:

“Saat terutangnya pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan ditetapkan untuk:
d. hibah wasiat adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta;”

Juncto,

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, pada Pasal 49 huruf b, disebutkan:

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:
b. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk hibah wasiat”.

Norma tentang “Saat Terutang” BPHTB pada peraturan perundangan sewaktu BPHTP masih berada pada Pemerintah Pusat dibandingkan dengan norma “Saat Terutang” pada peraturan perundangan ketika BPHTB

sudah diserahkan kepada Pemerintah Daerah secara interpretasi gramatikal (*Grammatical Interpretation*) sungguh sangat jelas berbeda.

Terjadi pergeseran, dan/atau perubahan makna dari suatu norma yang mengatur tentang kapan “Saat Terutang” dari objek BPHTB atas Hibah Wasiat, yaitu: dari sebelum objek BPHTB diserahkan kewenangannya ke Pemerintah Daerah dan setelah objek BPHTB diserahkan kewenangannya ke Pemerintah Daerah. Walaupun pergeseran, dan/atau perubahan norma tersebut, terdapat pihak yang mendalihkan bahwa yang terjadi adalah bukan pergeseran, dan/atau perubahan norma, akan tetapi hanya melakukan perubahan redaksional saja. Apabila maksud dan tujuan dari suatu norma memiliki maksud dan tujuan yang sesungguhnya adalah sama, maka untuk apa dilakukan perubahan redaksional?

Pergeseran, dan/atau perubahan norma yang ada tersebut telah membawa ketidakpastian hukum, dikarenakan ditafsirkan secara berbeda oleh pembentuk undang-undang, ditafsirkan berbeda oleh pelaksana undang-undang, dan ditafsirkan secara berbeda oleh Masyarakat yang sangat luas dan heterogen, sehingga atas tafsir yang berbeda-beda dimaksud telah membuat ketidakjelasan dan kekaburan dari suatu norma.

II. Ambiguitas makna dari frasa ‘Saat Terutang’:

Frasa ‘Saat Terutang’ memiliki 2 (dua) makna yang tidak sama, pada suatu Pasal yang mengatur tentang norma yang sama, yaitu: “Saat Terutangnya BPHTB”, yaitu:

- a. Pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB); dan
- b. Pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya Akta Hibah Wasiat.

Dikarenakan diatur pada Pasal yang sama, dan mengatur tentang norma yang sama, dengan menggunakan Interpretasi Gramatikal pada frasa ‘Saat Terutang’, maka waktu “Saat Terutang” adalah sama.

Terdapat pihak yang mendalihkan, bahwa: walaupun redaksionalnya tertulis seperti demikian, akan tetapi pelaksanaan dilapangan/dimasyarakat tidaklah seperti sebagaimana redaksional yang terdapat pada Pasal yang mengatur tentang Hibah Wasiat. Artinya, pihak yang mendalihkan seperti itu berdalih bahwa secara konsep, dan/atau prinsip hukum adalah sama (tidak berubah), akan tetapi redaksionalnya saja yang ditulis berbeda dengan

konsep, dan/atau prinsip hukum dari Hibah Wasiat. Hal inilah yang membuat suatu norma hukum di dalam suatu Undang-undang menjadi tidak jelas/kabur, sehingga berpotensi tidak memberikan kepastian hukum bagi pelaksana peraturan dan bagi Masyarakat.

Waktu/sekuen pada saat kapan penentuan 'Saat Terutang' suatu Perbuatan Hukum Akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli dibuat dan ditandatangani dan kapan "Saat Terutang" suatu perbuatan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya Akta Hibah Wasiat, telah dimaknai sama oleh sebagian pelaksana Undang-undang dan sebagian besar Masyarakat sebagaimana isi redaksional yang terdapat pada suatu Pasal dalam Undang-undang dimaksud. Padahal secara konsep dan prinsip hukum dari kedua perbuatan hukum tersebut memiliki waktu pelaksanaan "Saat Terutang" yang berbeda. Dengan kata lain, frasa 'Saat Terutang' pada suatu norma dan Pasal yang sama telah tidak diterapkan secara inkonsisten, yang dapat dijelaskan sebagai berikut: dalam perbuatan hukum PPJB, waktu 'Saat Terutang' diletakkan (terdapat) di depan (seketika pada waktu perbuatan itu terjadi), sedangkan dalam perbuatan hukum Hibah Wasiat, waktu 'Saat Terutang' diletakkan (terdapat) di belakang (ketika Penerima Hibah Wasiat akan melakukan pendaftaran peralihan haknya di Kantor Pertanahan setempat). Perbedaan waktu/sekuen dari frasa 'Saat Terutang' dinormakan pada pasal yang sama, sehingga terdapat penafsiran bahwa waktu/sekuen dari 'Saat Terutang' pada Pasal yang sama dan mengatur tentang norma yang sama diartikan sama oleh pelaksana Undang-undang dan oleh Masyarakat. Sangat jelas sekali terlihat bahwa terdapat ambiguitas makna dari frasa "Saat Terutang" yang terdapat pada Pasal 49 huruf a dengan Pasal 49 huruf b UU HKPD, yang oleh sebagian besar pelaksana Undang-undang dan Masyarakat diartikan sama. Hal itu disebabkan, atau dengan alasan: "bahwa hanya redaksional dari suatu norma saja yang diubah". Apabila maksud dan tujuan dari suatu norma memiliki maksud dan tujuan yang sesungguhnya adalah sama, maka untuk apa dilakukan perubahan redaksional?

Diberikan ilustrasi sebagai berikut:

Bisa terjadi kondisi sebagai berikut, yaitu: Tuan A semasa hidup pada tahun 2000 telah membuat Akta Hibah Wasiat, dan pada tahun 2010 Tuan A

kembali membuat Akta Hibah Wasiat, dan pada tahun 2020 Tuan A kembali membuat Akta Hibah Wasiat. Dari ketiga Akta Hibah Wasiat yang pernah dibuat oleh Tuan A semasa hidupnya tidak ada yang dinyatakan tidak berlaku (semuanya Akta Hibah Wasiat dinyatakan berlaku). Dengan kondisi sebagaimana tersebut, kapan 'Saat Terutang' BPHTB dari Akta Hibah Wasiat? Apakah Akta Hibah Wasiat yang pertama terutang BPHTB, dan Akta Hibah Wasiat yang kedua juga terutang BPHTB?, dan Akta Hibah Wasiat yang ketiga juga terutang BPHTB? Kalau semua Akta Hibah Wasiat kesatu, kedua, dan ketiga terutang BPHTB, maka ada 3 (tiga) Akta Hibah Wasiat yang terutang BPHTB? Apabila didalilkan bahwa hal itu tidak akan mungkin terjadi dikarenakan petugas pelaksana Undang-undang di lapangan akan melakukan penelitian dan kemudian akan menentukan tentang siapa pihak yang sesungguhnya terutang BPHTB. Apakah semua petugas pelaksana Undang-undang dipastikan memiliki kemampuan dan kompetensi yang sama di dalam melihat dan menganalisa salah satu contoh kasus sebagaimana tersebut di atas? Apakah tidak lebih baik pelaksana Undang-undang dan Masyarakat diberikan kepastian hukum? Dengan cara menaruh hukum sesuai dengan konsep dan prinsip hukum sebagaimana hukum yang benar apa adanya, yaitu: dengan cara merubah kembali redaksional dalam suatu Pasal Undang-undang sebagaimana hukum yang pernah ada (yang pernah diterapkan) oleh peraturan perundang-undangan sebelumnya, yaitu:

"Saat yang menentukan bea atau pajak yang terutang atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan karena hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya." (Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 1997 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, pada Pasal 4)

2. Dr. Habib Adjie, S.H., M.Hum

1. Hubungan antara pemisahan hak, baik yang mengakibatkan peralihan, maupun yang tidak mengakibatkan peralihan, dengan kepemilikan bersama (mede-eigendom).

Hak milik bersama (mede-eigendom) ini ada 2 (dua) macam yaitu:

- a Hak Milik Bersama Yang Bebas (Vrije Medeeigendom) yaitu suatu pemilikan bersama atas suatu benda yang merupakan tujuan langsung dari para pemiliknya, mereka bertujuan untuk memiliki suatu benda secara

bersama-sama. Dengan kata lain sejak awal sudah diniatkan untuk memiliki benda secara bersama-sama. Misalnya A dan B membeli tanah yang kemudian di dalam sertifikatnya dinamakan A dan B atau bisa juga terjadi ternyata jika yang membeli adalah suami dan isteri yang kemudian di dalam sertifikatnya tertulis nama mereka berdua.

- Bentuk kepemilikan bersama berasal dari perbuatan atau tindakan hukum, dalam hal para subjek hukum sepakat secara bersama-sama (misalnya) untuk membeli (perbuatan atau tindakan hukum membeli) sebidang tanah yang akan di atasnakan berdua sesuai dengan porsi kepemilikan yang telah disepakati sebelumnya bisa tetap dalam satu kesatuan yang utuh atau suatu saat bisa juga dipisahkan.
 - Dalam *Mede eigendom* bebas para pemilik dari benda tersebut dapat meminta pemisahan bagian terhadap benda bagian bersama itu, karena mereka masing-masing mempunyai bagian yang merupakan obyek harta kekayaan yang berdiri sendiri mereka mempunyai kewenangan untuk menguasai bagiannya itu dan berbuat apa saja terhadap bendanya tanpa diperlukan ijin dari yang lainnya. Dan tiap-tiap *mede eigenaar* mempunyai bagian dalam hak milik itu misalnya: setengah atas milik bersama.
 - Dalam Hak Milik Bersama Yang Bebas (*Vrije Mede eigendom*) sejak awal oleh para pihak sudah diniatkan (sengaja) untuk dimiliki secara bersama-sama dengan dilakukan suatu perbuatan atau tindakan hukum tertentu, misalnya jual-beli, mendirikan perseroan terbatas dengan memasukkan sejumlah uang sebagai modal yang dikonversi jadi saham.
- b Hak Milik Bersama Yang Terikat (*Gebon Mede eigendom*) yaitu suatu kepemilikan bersama atas suatu benda yang merupakan salah satu akibat dari suatu peristiwa hukum yang lain. Jika berasal dari peristiwa hukum bisa terjadi karena pewarisan, harta benda yang ada (Warisan) menjadi milik bersama para ahli waris. Kepemilikan karena warisan tersebut bisa tetap dalam satu kesatuan atau dibagikan kepada para ahli warisnya
- Peristiwa hukum ini merupakan suatu peristiwa yang tidak dikehendaki oleh subjek hukum, tapi akibatnya diatur oleh hukum. Peristiwa dari kematian akan berakibat hukum pada kewarisan hukum waris, perwalian (jika ada anak yang masih dibawah umur), pembagian harta benda dalam perkawinan. Peristiwa Hukum tersebut yang dalam Pasal 1 Angka 17

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2006 Tentang Administrasi Kependudukan sebagai Peristiwa Penting, yaitu Peristiwa Penting adalah kejadian yang dialami oleh seseorang meliputi kelahiran, kematian, lahir mati, perkawinan, perceraian, pengakuan anak, pengesahan anak, pengangkatan anak, perubahan nama dan perubahan status kewarganegaraan.

Apakah kedua latar belakang yang berbeda tersebut (Perbuatan/Tindakan Hukum dan Peristiwa Hukum) perlu diperhatikan ketika akan dilakukan pemecahan atau pemisahan hak oleh para pihak sendiri yang menyebabkan peralihan hak, terutama berkaitan dengan pajaknya (BHPTB) yang harus dibayarkan ketika akan dilakukan pemisahan hak ?

Dalam Pasal 44 ayat (1) dan ayat (2) angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) atau UU HKPD bahwa pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan termasuk objek BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan), yang saat terutangnya BPHTB yaitu pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan (Pasal 49 huruf b UU HKPD). Kedua pasal tersebut tidak membedakan asal-muasal atau latar belakang ataupun alasan terjadi pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan sebagai objek BPHTB.

Latar belakang terjadinya pemisahan hak yang menyebabkan peralihan sangat perlu untuk diperhatikan. Jika pemisahan hak yang menyebabkan peralihan yang berasal dari Peristiwa Hukum, misalnya Pewarisan, batas BPHTB karena Pewarisan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 46 ayat (6) UU HKPD yaitu dalam hal perolehan hak karena hibah wasiat atau waris sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 4 dan angka 5 yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat atau waris, termasuk suami/istri, nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan paling sedikit sebesar Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). –(Catatan dalam kaitan ini Pemerintah

Daerah Kota/Kabupaten dapat menentukan sendiri nilainya lebih dari angka tersebut yang diatur dalam Peraturan Daerah).

Ketika akan dilakukan Peralihan Hak ternyata lebih besar dari nilai batas perolehan karena Waris maka kepada ahli waris tersebut sudah tentu akan dikenakan BPHTB Waris, tapi jika setelah peralihan hak karena Waris tersebut (jika ahli warisnya lebih dari) misalnya disepakati hanya milik satu orang ahli waris saja atau dipecah/dipisah menjadi beberapa bidang apakah perlu hasil, pemisahan atau pemecahan tersebut terkena BPHTB lagi ? Sebagaimana disebutkan dalam Pasal 55 ayat (5) UU HKPD yaitu besarnya nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan paling sedikit sebesar Rp. 80.000.000,00 (delapan puluh juta rupiah) untuk perolehan hak pertama Wajib Pajak di wilayah Daerah tempat terutangnya BPHTB.

Untuk objek pajak yang sama seharusnya tidak perlu terkena pajak 2 kali, dalam kaitan ini peralihan hak karena warisan (adanya Peristiwa Hukum) sudah terkena pajak berdasarkan Pasal 46 ayat (6) UU HKPD dan ketika dipecah/dipisahkan terkena pajak lagi berdasarkan Pasal 55 ayat (5) UU HKPD.

Hal tersebut menjadi berbeda ketika pemilikan bersama karena tindakan atau perbuatan hukum untuk menjadi nama satu orang saja ataupun dipisah menjadi beberapa bidang tanah akan terkena BPHTB karena sejak awal para pihak tersebut sudah niat atau sengaja melakukan pemilikan bersama seperti itu.

Sehingga latar belakang atau alasan terjadinya pemecahan atau pemisahan hak tersebut perlu untuk diperhatikan atas suatu keadaan karena peristiwa hukum atau perbuatan hukum atau harus dibedakan asal dari kepemilikan bersama tersebut yang kemudian dilakukan pemisahan atau peralihan hak.

(Referensi :Habib Adjie, Meneropong Khazanah Notaris dan PPAT Indonesia (Kumpulan Tulisan tentang Notaris dan PPAT) – (Citra Aditya Bakti, Bandung, 2009), Habib Adjie, Merajut Pemikiran Dalam Dunia Notaris & PPAT (Citra Aditya Bakti, Bandung, 2011). Habib Adjie, Bernas- bernas Pemikiran Di Bidang Notaris dan PPAT (Mandar Maju, Bandung, 2012), Habib Adjie, Menjalin Pemikiran – Pendapat Tentang Kenotariatan (Kumpulan Tulisan) - (Citra Aditya Bakti, Bandung, 2013).Habib Adjie, Udin Narsudin dan Muhammad Hafidh Q & A : Problematika dan Solusi Terpilih Hukum Keluarga dan Harta Benda Perkawinan Serta Warisan, – (Pena Sarana Informatika (PSI) & Indonesia Notary Community (INC), 2019). Habib Adjie, Kompilasi Persoalan – Solusi Hukum Dalam Praktek

Notaris Dan PPAT (Kapita Selektas Notaris Dan PPAT Tahun 2020, (Indonesia Notary Community (INC), 2020).

2. Perbedaan PPJB dan AJB dari segi teknis (pembatalan, pendaftaran/pencatatan, pembebanan Hak Tanggungan) serta keadaan/kondisi yang dapat melatarbelakangi dibuatnya PPJB atas tanah dan bangunan.

Dalam Konsiderans "Berpendapat" huruf a Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (Lembaran-Negara No. 104 Tahun 1960) atau UUPA disebutkan bahwa berhubungan dengan apa yang tersebut dalam pertimbangan-pertimbangan di atas perlu adanya hukum agraria nasional, yang berdasar atas hukum adat tentang tanah, yang sederhana dan menjamin kepastian hukum bagi seluruh rakyat Indonesia, dengan tidak mengabaikan unsur-unsur yang bersandar pada hukum agama.

Jual beli menurut hukum tanah atau dalam hukum adat adalah pemindahan hak atas tanah untuk selama-lamanya, yang dalam hukum adat disebut dengan "jual lepas" dan bersifat tunai, dengan arti setelah terjadi jual beli maka secara bersamaan terjadilah peralihan hak atas tanah, sehingga terputuslah hubungan antara pemilik lama dan tanah untuk selama-lamanya.

Peralihan hak atas tanah melalui jual beli tersebut mengandung pengertian yaitu perbuatan hukum pemindahan hak selama-lamanya dari penjual kepada pembeli dan pembayaran harga baik seluruhnya maupun sebagian dari pembeli dilakukan dengan syarat terang dan tunai. Syarat terang berarti bahwa perjanjian jual beli tersebut harus dilakukan dihadapan pejabat Adat yang berwenang dan disaksikan oleh dua orang saksi. Syarat tunai berarti adanya dua perbuatan yang dilakukan secara bersamaan yaitu pemindahan hak dari penjual kepada pembeli dan pembayaran harga baik sebagian maupun seluruhnya dari pembeli kepada penjual. Pembayaran harga jual beli bisa dibayarkan seluruhnya maupun sebagian. Konsekuensi dari syarat terang dan tunai mengakibatkan jual beli tanah tidak dapat dibatalkan karena jual beli tanah bukan merupakan suatu perjanjian melainkan perbuatan hukum pemindahan penguasaan yuridis atas tanahnya yang terjadi secara langsung dan riil. Apabila baru dibayar sebagian harganya mempengaruhi selesainya perbuatan jual beli karena telah memenuhi syarat tunai, sedangkan terhadap sisa harganya yang belum dibayar dianggap sebagai utang-piutang diluar perbuatan hukum jual beli tanah.

Di Indonesia, peralihan hak atas tanah (sebelumnya) didasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 tentang Pendaftaran Tanah (PP No. 10 Tahun 1961) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah (PP No. 24 Tahun 1997) Dalam Pasal 37 ayat (1) PP No. 24 Tahun 1997 disebutkan bahwa, "Pemindahan hak atas tanah dan hak milik hak lainnya, kecuali pemindahan hak melalui lelang hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku", yang kemudian diubah lagi dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2021 Tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, Dan Pendaftaran Tanah dan dalam Pasal 86 hanya disebutkan Pembuatan akta Pejabat Pembuat Akta Tanah dapat dilakukan secara elektronik. Untuk kewenangan PPAT (Pejabat Pembuat Akta Tanah) tetap merujuk kepada Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peratumn Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pembuat Akta Tanah Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 1 Tahun 2006 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah.

Berdasarkan aturan hukum yang tersebut di atas peralihan hak berupa jual beli tanah tetap dilakukan dengan Akta Jual Beli (AJB) yang dibuat di hadapan PPAT yang sekarang ini dapat dilakukan secara elektronik. Sehingga AJB yang dibuat di hadapan PPAT (setelah semua syarat yang ditentukan telah dipenuhi sesuai ketentuan yang berlaku) merupakan dokumen atau instrumen hukum yang dipergunakan untuk melakukan pengalihan (balik nama) atas tanah ke Badan Pertanahan nasional/Kantor Pertanahan setempat.

Dalam perkembangan selanjutnya dikenal Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) atau juga dengan nama lain seperti Perikatan Jual Beli (PJB), Ikatan Jual Beli (IJB) ataupun nama lainnya yang disepakati oleh para pihak, dan tindakan hukum tersebut di atas bukan bagian dari hukum tanah secara hukum adat, tapi merupakan perkembangan kebutuhan yang didasrkan pada hukum lain, dalam hal ini Hukum Perikatan dalam Buku III KUHPerdara.

Dalam konteks hukum di atas di manakah letak/kedudukan hukum dari Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) atau juga dengan nama lain seperti Perikatan Jual Beli (PJB), Ikatan Jual Beli (IJB) ataupun nama lainnya dalam jual beli dengan objek tanah ?

PPJB atau nama lainnya tersebut sebagai kesepakatan/ perjanjian para pihak yang tunduk hukum perjanjian/ perikatan sebagaimana ada dalam Buku III KUHPerdara. Disebutkan dalam Pasal 1319 KUHPerdara bahwa semua perjanjian, baik yang mempunyai nama khusus maupun yang tidak dikenal dengan suatu nama tertentu, tunduk pada peraturan umum yang termuat dalam bab ini dan bab yang lain. Sehingga nama PPJB merupakan nama perjanjian yang dibuat/ diciptakan untuk kepentingan tertentu oleh para pihak yang bertransaksi.

Pengikatan Jual Beli (PPJB) atau juga dengan nama lain seperti Perikatan Jual Beli (PJB), Ikatan Jual Beli (IJB), Perjanjian Pendahuluan Untuk Menjual dan Membeli ataupun nama lainnya adalah suatu perjanjian yang dibuat oleh calon penjual dan calon pembeli suatu tanah sebagai pengikatan awal sebelum para pihak membuat akta jual beli (AJB) di hadapan pejabat pembuat akta tanah (PPAT). Biasanya PPJB akan dibuat para pihak karena adanya syarat-syarat atau keadaan-keadaan yang harus dilaksanakan terlebih dahulu oleh para pihak sebelum melakukan AJB di hadapan PPAT. Dengan demikian PPJB tidak dapat disamakan dengan AJB yang merupakan bukti pengalihan hak atas tanah/bangunan dari penjual kepada pembeli. Dalam PPJB lunas secara materil telah terjadi peralihan hak (karena syarat jual beli telah terpenuhi), hanya proses administratif pendaftarannya di kantor pertanahan belum dilakukan oleh yang bersangkutan/ pembeli (belum dibuatkan AJB di hadapan PPAT), hal ini sesuai dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2019 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan, pada rumusan kamar perdata angka 7 yang menegaskan "Peralihan hak atas tanah berdasarkan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) secara hukum terjadi jika pembeli telah membayar lunas harga tanah serta telah menguasai objek jual beli dan dilakukan dengan itikad baik".

Apakah PPJB selalu dibuat dengan alasan seperti tersebut di atas ? Dalam realitas praktek banyak alasan (selain alasan tersebut di atas) dibuatnya PPJB, antara lain :

- pembayaran dilakukan secara cicilan/angsuran.
- bidang tanah belum bersertifikat.
- bidang tanah dalam proses disertifikatkan.
- bidang tanah belum dipecah/dipisah (karena warisan atau masih kepemilikan bersama).
- bidang tanah masih dijaminkan di bank (karena ada utang)
- bidang tanah masih dalam proses di pengadilan.
- pembeli tidak ingin segera melakukan balik nama/ peralihan hak, dengan alasan ingin dijual lagi kepada pihak lain, (meskipun dalam hal ini pembeli telah membayar lunas kepada penjual).
- Pembeli tidak ingin segera melakukan balik nama/ peralihan hak, dengan alasan belum punya uang untuk bayar pajak-pajak, (meskipun dalam hal ini pembeli telah membayar lunas kepada penjual).
- objek – subjek penjual dan pembeli berbeda tempat/kota/kabupaten.
- karena nominee (pinjam nama/nominee/topengan)
- dalam rangka penyelesaian kredit macet dengan AYDA (Agunan Yang Diambil Alih).
- diawali adanya utang-piutang, karena debitur wanprestasi
- alasan yang tersebut dalam Undang-undang Nomor 1 Tahun 2021 tentang Perumahan dan Kawasan Pemukiman.

Dalam UU HKPD Pasal 49 mengenai saat terutangnya BPHTB dari PPJB yaitu:

Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. ***pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;***
- b. 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;
- c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;

- d. pada tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap untuk putusan hakim;
- e. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
- f. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru di luar pelepasan hak; atau
- g. pada tanggal penunjukan pemenang lelang untuk lelang.

Ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPD untuk saat terutangnya BPHTB yaitu pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) untuk jual beli. Dalam hal ini ada yang perlu dipertegas mengenai Perjanjian Pengikatan Pual Beli (PPJB) tersebut, yaitu:

- (1) Apakah PPJB yang dibuat di hadapan Notaris atau PPJB yang dibuat dibawah tangan?
- (2) PPJB dengan alasan yang apa yang memenuhi syarat saat terutangnya BPHTB?
- (3) Apakah PPJB lunas atau angsuran/cicilan ?

Ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPD hal tersebut tidak jelas atau untuk menentukan batasan yang jelas atau atau norma hukum yang tidak jelas mengenai PPJB tersebut, Pasal 49 huruf a UU HKPD tidak ditegaskan untuk PPJB dengan alasan atau latar belakangnya sehingga dibuat PPJB, seakan-akan menjadi "*generate*" untuk semua yang bernama PPJB, padahal semuanya ada alasan dan latar belakang yang berbeda atau dengan kata lain PPJB yang mana untuk saat terutangnya BPHTB ?

PPJB bisa/dapat dibuat dengan akta yang dibuat di hadapan Notaris atau akta di bawah tangan. Jika PPJB dibuat di hadapan Notaris, maka Notaris bisa mengetahui latar belakang atau alasan PPJB tersebut dibuat, tapi jika dibuat dibawah tangan hanya para pihak saja yang mengetahuinya alasan dan latar belakangnya. Sangat penting untuk menentukan apakah PPJB tersebut dibuat dengan akta Notaris atau akta dibawah tangan jika hal tersebut dikaitkan dengan Pasal 60 Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah atau KUPDRD, yaitu:

- (1) Pejabat Pembuat Akta Tanah atau notaris sesuai kewenangannya wajib:

- a. meminta bukti pembayaran BPHTB kepada Wajib Pajak, sebelum menandatangani akta pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan; dan
 - b. melaporkan pembuatan perjanjian pengikatan jual beli dan/atau akta atas tanah dan/atau Bangunan kepada Kepala Daerah paling lambat pada tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya.
- (2) Dalam hal pejabat pembuat akta tanah atau notaris melanggar kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenakan sanksi administratif berupa:
- a. denda sebesar Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) untuk setiap pelanggaran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a; dan/atau
 - b. denda sebesar Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk setiap laporan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b.

Bahwa “adresat” Pasal 60 ayat (1) huruf b dan ayat (2) huruf b KUPDRD adalah Notaris (karena membuat PPJB) atau PPAT (karena membuat AJB) dan jika tidak dilakukan akan dikenakan sanksi administratif, tapi bagaimana dengan PPJB yang dibuat dibawah tangan siapa yang akan melaporkan, jika tidak dilaporkan siapa “subjek hukum” yang akan dikenakan sanksi administratifnya ?

Dengan alasan tersebut harus agar bisa dilaporkan sebagaimana yang tersebut dalam maka harus ditegaskan dalam Pasal 60 ayat (1) huruf b dan ayat (2) huruf b KUPDRD adalah Notaris (karena membuat PPJB) atau PPAT (karena membuat AJB), khususnya dalam Pembuatan PPJB adalah PPJB yang dibuat di hadapan Notaris untuk PPJB yang telah lunas, dan hak serta kewajiban penjual dan pembeli telah selesai. Dengan demikian PPJB yang saat terutangnya BPHTB ditetapkan adalah PPJB lunas yang dibuat di hadapan Notaris dengan alasan atau latar belakang hak serta kewajiban penjual dan pembeli telah selesai. Sehingga PPJB yang dimaksud dalam Pasal 49 huruf a UU HKPD adalah PPJB yang dibuat di hadapan Notaris dan “koheren” dengan Pasal 60 ayat (1) huruf b dan ayat (2) huruf b KUPDRD.

Pentingnya PPJB dibuat dengan akta Notaris Saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli; dan yang menjamin tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli tersebut jika PPJB dibuat di

hadapan Notaris agar sesuai dengan ketentuan Pasal 15 ayat (1) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris (UUJN-P) yaitu:

- (1) Notaris berwenang membuat Akta autentik mengenai semua perbuatan, perjanjian, dan penetapan yang diharuskan oleh peraturan perundang-undangan dan/atau yang dikehendaki oleh yang berkepentingan untuk dinyatakan dalam Akta autentik, MENJAMIN KEPASTIAN TANGGAL PEMBUATAN AKTA, menyimpan Akta, memberikan grosse, salinan dan kutipan Akta, semuanya itu sepanjang pembuatan Akta itu tidak juga ditugaskan atau dikecualikan kepada pejabat lain atau orang lain yang ditetapkan oleh undang-undang.

Pada sisi yang lain mengenai “starting point” penetapan terutangnya BPHTB tersebut yang tercantum dalam Pasal 49 huruf a dan huruf b UU HKPD telah mencapuradukkan saat terutangnya BPHTB antara akta yang dibuat di hadapan Notaris dengan yang dibuat di hadapan PPAT.

Dalam hal ini harus ada “konformitas” yang sesuai dengan kewenangan Notaris dan PPAT. PPJB saat terutang BPHTBnya pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli yang merupakan kewenangan Notaris. Pada Pasal 49 huruf b UU HKPD ada yang menjadi kewenangan PPAT yaitu :

- tukar-menukar.
- hibah.
- pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya,

saat terutangnya BPHTB (tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perseroan terbatas) pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta tersebut.

Bahwa dalam praktek Notaris bukan hanya bisa dibuat PPJB untuk bidang tanah, tukar-menukar bisa juga dibuat pengikatannya di hadapan Notaris, hibah bisa juga dibuat pengikatannya di hadapan Notaris, pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya bisa juga dibuat pengikatannya di hadapan Notaris dengana alasan yang diketahui oleh para pihak yang berkepentingan.

Sehingga *starting point* terutangnya BPHTB bukan karena dalam bentuk pengikatan, tapi ketika akta yang bersangkutan yang menjadi kewenangan PPAT yang dibuat di hadapan PPAT yaitu pada saat tanggal

dibuat dan ditandatanganinya akta untuk (untuk akta yang bersifat memgalihkan) sesuai dengan kewenangan PPAT (Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah) dalam Pasal 2 ayat (2) yaitu:

- tukar menukar;
- hibah;
- pemasukan ke dalam perusahaan (inbreng);
- pembagian hak bersama;
- pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas Tanah Hak Milik;

Jika dilakukan seperti terurai di atas akan ada konformitas mengenai saat terutangnya BPHTB untuk tindakan hukum terutangnya BPHTB, seperti:

- Terutangnya BPHTB berdasarkan PPJB, dengan ketentuan PPJB untuk PPJB lunas yang memenuhi rumusan atau sesuai dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2019 Sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas Bagi Pengadilan, pada rumusan kamar perdata angka 7 yang menegaskan “Peralihan hak atas tanah berdasarkan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) secara hukum terjadi jika pembeli telah membayar lunas harga tanah serta telah menguasai objek jual beli dan dilakukan dengan itikad baik”. dan akta PPJB tersebut wajib dibuat di hadapan Notaris untuk menjamim tanggal dan kepastian tandatanganya.
- Jika dibuat dibawah tangan (karena tidak ada yang melaporkan dan yang menjamin tanggal dan kepastian tandatanganya), terutang BPHTBnya pada saat (atau ketika semua berkas sudah lengkap pembuatan dan tanda AJB di hadapan PPAT.

(Referensi : Habib Adjie, Sanksi Perdata dan Administratif Terhadap Notaris Sebagai Pejabat Publik (Refika Aditama, Bandung, 2008). Habib Adjie, Hukum Notaris Indonesia (Tafsir Tematik Terhadap UU No. 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris) – (Refika Aditama, Bandung, 2008). Habib Adjie, Penafsiran Tematik Hukum Notaris Indonesia : Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2014 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris - (Refika Aditama Bandung, 2015).

3. Situasi/kondisi yang dapat mempengaruhi keberlakuan hibah wasiat/membuat surat wasiat tidak berlaku, walaupun pemberi hibah wasiat sudah meninggal.

Wasiat adalah pemberian suatu benda secara sukarela dan tanpa imbalan dari seseorang kepada orang lain yang masih hidup untuk dimiliki

setelah pemberi wasiat meninggal dunia. Dengan kata lain, wasiat adalah suatu pernyataan dari seseorang tentang apa yang dikehendaki setelah ia meninggal.

Istilah lain surat wasiat adalah Testament, yaitu pemberian seseorang kepada orang lain baik berupa barang, piutang, atau pun manfaat untuk dimiliki oleh orang yang diberi wasiat sesudah orang yang berwasiat meninggal dunia.

Jadi Wasiat atau Testament merupakan pernyataan kehendak seseorang dengan cara tertentu ketika yang bersangkutan masih hidup mengenai harta bendanya atau benda bergerak dan tidak bergerak ataupun bentuk lainnya yang diberikan kepada orang lain tanpa memperoleh imbalan apapun, dan Wasiat tersebut hanya bisa dilaksanakan oleh pelaksana Wasiat ketika pemberi Wasiat sudah meninggal dunia.

Wasiat adalah salah satu cara pewarisan. Menurut Pasal 875 KUHPerduta. Wasiat adalah pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya akan terjadi setelah ia meninggal dunia dan yang olehnya dapat dicabut kembali, dan Pernyataan tersebut dituangkan ke dalam bentuk tertulis. Wasiat diberikan pada saat pemberi wasiat masih hidup, tetapi pelaksanaannya dilakukan pada saat pemberi wasiat meninggal dunia.

Pasal 874 KUHPerduta menyatakan bahwa segala harta peninggalan seseorang yang meninggal dunia, adalah kepunyaan para ahli warisnya menurut undang-undang, sejauh mengenai hal itu dia belum mengadakan ketetapan yang sah. Ketetapan yang sah tersebut ialah surat wasiat. Artinya, jika ada surat wasiat yang sah, surat wasiat harus dijalankan oleh para ahli waris. Sebaliknya, apabila tidak ada surat wasiat, semua harta peninggalan pewaris adalah milik ahli waris.

Cara tertentu tentang mewasiatkan sebagaimana di atur dalam Buku ke-2 Bab XIII Bagian Empat mengenai Bentuk Surat Wasiat KUHPerduta. Bentuk-bentuk surat wasiat tersebut, antara lain:

1. Wasiat Olografis, ditulis tangan dan ditandatangani oleh pewaris sendiri kemudian ditiptkan kepada notaris (Pasal 932-937 KUHPerduta);
2. Wasiat Umum atau surat wasiat dengan akta umum harus dibuat di hadapan notaris (Pasal 938-939 KUHPerduta);
3. Wasiat rahasia atau tertutup pada saat penyerahannya, pewaris harus menandatangani penetapan-penetapannya, baik jika dia sendiri yang menulisnya ataupun jika ia menyuruh orang lain menulisnya; kertas yang

memuat penetapan-penetapannya, atau kertas yang dipakai untuk sampul, bila digunakan sampul, harus tertutup dan disegel (Pasal 940 KUHPerdara).

Ada dua jenis Wasiat, yaitu wasiat pengangkatan waris (*erfstelling*) dan

1. Wasiat Pengangkatan Waris (*erfstelling*)

Pemberi wasiat memberikan harta kekayaannya dalam bentuk bagian (seluruhnya, setengah, sepertiga). Pemberi wasiat tidak menyebutkan secara spesifik benda atau barang apa yang diberikannya kepada penerima wasiat. (Pasal 954 KUHPerdara)

2. Hibah Wasiat (*legaat*)

Pemberi wasiat memberikan beberapa barang-barangnya secara spesifik dari suatu jenis tertentu kepada pihak tertentu. (Pasal 957 KUHPerdara).

- Hibah Wasiat

- Hibah

Pasal 1666 KUHPerdara, menegaskan bahwa Penghibahan adalah suatu perjanjian dengan mana si penghibah, di waktu hidupnya, dengan cuma-cuma dan dengan tidak dapat ditarik kembali, menyerahkan sesuatu barang guna keperluan si penerima hibah yang menerima penyerahan itu.

Berdasarkan substansi pasal tersebut, ada empat unsur dari 'hibah', yaitu:

1. Perjanjian: hibah termasuk perjanjian sepihak, yaitu perjanjian yang membebaskan prestasi (hak & kewajiban) hanya pada satu pihak saja, yaitu penerima hibah. Perjanjian hibah bisa dilakukan secara lisan atau tertulis (Pasal 1687 KUHPerdara), kecuali untuk tanah dan bangunan harus dibuat secara tertulis menggunakan Akta Hibah yang dibuat oleh PPAT [Pasal 37 ayat (1) Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah].
2. Di waktu hidupnya: pemberian hibah dan pelaksanaan pembagiannya dilakukan pada saat pemberi hibah masih hidup.
3. Dengan cuma-cuma dan tidak dapat ditarik kembali: pemberian hibah tidak dapat ditarik kembali kecuali atas syarat-syarat yang diatur pada Pasal 1672 KUHPerdara dan Pasal 1688 KUHPerdara.

4. Menyerahkan suatu barang: Barang yang dijadikan objek hibah bisa dalam bentuk barang bergerak (kendaraan bermotor, perhiasan, uang), bisa juga dalam bentuk barang tidak bergerak (tanah dan bangunan).

Dengan demikian, Hibah adalah pemberian suatu barang dari seseorang (pemberi hibah) kepada orang lain pada saat masih hidup dan pelaksanaan pembagiannya dilakukan pada saat pemberi hibah masih hidup pula.

- Hibah Wasiat (*legaah*)

Dalam hibah wasiat, pemberi hibah akan memberikan/ menyerahkan aset atau harta apa saja yang akan diwasiatkan, akan tetapi pembagiannya akan berlangsung pada saat pemberi hibah meninggal dunia atau Hibah wasiat dibuat pada saat Pemberi Hibah Wasiat masih hidup, tetapi pelaksanaannya dilakukan pada saat Pemberi Hibah Wasiat telah meninggal dunia.

Hibah wasiat adalah bagian dari wasiat, tetapi bukan wasiat seutuhnya karena wasiat sendiri terdiri dari dua jenis yaitu wasiat pengangkatan waris dan hibah wasiat.

Pasal 957 KUHPerdara menegaskan bahwa, Hibah Wasiat adalah suatu penetapan wasiat yang khusus, dengan mana yang mewariskan kepada seorang atau lebih memberikan beberapa barang-barangnya dari suatu jenis tertentu, seperti misalnya, segala barang bergerak, barang tidak bergerak atau memberikan hak pakai hasil atas seluruh atau sebagian harta peninggalannya. Artinya, dalam hibah wasiat Pemberi Hibah Wasiat menjelaskan secara spesifik (secara rinci) barang apa yang mau diwasiatkan.

Mengenai Wasiat dan Hibah ditegaskan juga dalam Kompilasi Hukum Islam (KHI) Pasal 171 huruf f dan huruf g yaitu:

- f. Wasiat adalah pemberian suatu benda dari pewaris kepada orang lain atau lembaga yang akan berlaku setelah pewaris meninggal dunia.
- g. Hibah adalah pemberian suatu benda secara sukarela dan tanpa imbalan dari seseorang kepada orang lain yang masih hidup untuk dimiliki.

Bahwa Wasiat atau Hibah Wasiat akan berlaku setelah pemberi wasiat atau pemberi hibah wasiat meninggal dunia. Dalam keadaan tertentu Wasiat atau Hibah Wasiat bisa juga dicabut, jika sudah dicabut Hibah atau Hibah Wasiat menjadi tidak ada lagi, tapi bisa juga Wasiat atau Hibah Wasiat tidak dicabut tapi objek yang diwasiatkan atau dihibahwasiatkan menjadi tidak ada lagi seperti :

- Dijual atau ditransaksikan oleh pemberi wasiat atau pemberihibah wasiat sendiri.
- Dijaminkan atas hutang pemberi wasiat atau pemberihibah wasiat sendiri, ternyata wanprestasi, disita dan dilelang.
- Pemberi wasiat atau pemberihibah wasiat terlibat TPPU (Tindak Pidana Pencucian Uang).
- Objek wasiat atau hibah wasiat musnah terkena bencana alam.

Bahwa Wasiat atau Hibah Wasiat bisa berlangsung lama jika akan berlaku, misalnya Hibah atau Hibah Wasiat diberikan pada hari ini, Senin, 12 Februari 2024, ternyata pemberi wasiat atau pemberi hibah wasiat meninggal 30 tahun kemudian tahun 2054, kalau merujuk UU HKPD Pasal 49 huruf b mengenai saat terutangnya BPHTB dari Saat terutangnya BPHTB dari Wasiat dan Hibah Wasiat ditetapkan sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk Wasiat, hibah wasiat, jika artinya dan maksudnya seperti itu terutang BPHTB untuk hibah, hibah wasiat telah ada sejak sejak hari ini, dan jika pemberi wasiat meninggal 30 tahun kemudian padahal dalam perjalanannya bisa saja Wasiat dan Hibah Wasiat tersebut dicabut oleh pemberi wasiat atau pemberi hibah wasiat atau objeknya musnah seperti tersebut dengan alasan di atas.

Substansi ketentuan tersebut untuk saat terutangnya BPHTB dari Wasiat dan Hibah wasiat seharusnya ketika akan dilakukan peralihan hak kepada penerima wasiat atau hibah wasiat, bukan sejak akta dibuat, ditandatangani.

Referensi :

- Komar Andasasmita, Hukum Harta Perkawinan dan Waris, Ikatan Notaris Indonesia Komisariat Daerah Jawa Barat, 1987.
- Tan, Thong Kie, Studi Notariat, Serba-serbi Praktek Notaris, Ichtiar Baru van Hoeve, Jakarta, 1994.
- H. Saifudin Arief & Habib Adjie, Praktik Pembagian Harta Peninggalan Berdasarkan Hukum Waris Islam, Darunnajah Publishing, Jakarta, 2020.
- Maman Suparman, Hukum Waris Perdata, Sinar Grafika, Jakarta, 2019.

- Habib Adjie, Udin Narsudin & Muhammad Hafidh, Q & A : Problematika dan Solusi Terpilih Tentang Hukum Keluarga, Harta Benda Perkawinan dan Harta Warisan Jilid 1 & 2, Edisi Revisi, Indonesia Notary Community (INC) dan Pena Sarana Informatika (PS) Kenotariatan, Semarang, 2020.
 - Habib Adjie, Implementasi Peraturan Pendaftaran Tanah Waris Oleh Notaris, Refika Aditama, Bandung, 2022.
 - R. Subekti. Pokok-Pokok Hukum Perdata. Cet.XXIX. Jakarta: Intermasa, 2001.
4. Arti penting dan akibat hukum dari pelaporan wasiat, termasuk hibah wasiat oleh notaris kepada Daftar Pusat Wasiat dalam hubungannya dengan pembuatan alat-alat bukti sebagai ahli waris (penetapan PA, hibah wasiat, surat keterangan waris lurah camat, SKW notaris, SKW BHP).

Pasal 16 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 3 Dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5491) atau UUJN- P disebutkan dalam ayat (1) huruf i, j dan k mengenai kewajiban Notaris, antara lain :

- i. membuat daftar Akta yang berkenaan dengan wasiat menurut urutan waktu pembuatan Akta setiap bulan;
- j. mengirimkan daftar Akta sebagaimana dimaksud dalam huruf i atau daftar nihil yang berkenaan dengan wasiat ke pusat daftar wasiat pada kementerian yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang hukum dalam waktu 5 (lima) hari pada minggu pertama setiap bulan berikutnya;
- k. mencatat dalam repertorium tanggal pengiriman daftar wasiat pada setiap akhir bulan;

ketentuan Pelaporan Wasiat tersebut kemudian ditindaklanjuti dengan Peraturan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor 60 Tahun 2016 tentang Tata Cara Pelaporan Wasiat dan Permohonan Penerbitan Surat Keterangan Wasiat Secara Elektronik.

Pelaporan Wasiat setiap bulan (ada wasiat atau tidak ada wasiat) oleh Notaris ke Daftar Pusat Wasiat (DPW) Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia merupakan kewajiban hukum dalam menjalankan tugas jabatannya, karena ada Sanksi untuk Notaris yang tidak melakukan pelaporan tersebut sebagai tercantum dalam Pasal 16 ayat (11) dan ayat (12) UUJN- P, yaitu:

(11) Notaris yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a sampai dengan huruf l dapat dikenai sanksi berupa:

- a. peringatan tertulis;
- b. pemberhentian sementara;
- c. pemberhentian dengan hormat; atau
- d. pemberhentian dengan tidak hormat.

(12) Selain dikenai sanksi sebagaimana dimaksud pada ayat (11), pelanggaran terhadap ketentuan Pasal 16 ayat (1) huruf j dapat menjadi alasan bagi pihak yang menderita kerugian untuk menuntut penggantian biaya, ganti rugi, dan bunga kepada Notaris.

Sehingga arti penting pelaporan tersebut merupakan kewajiban hukum bagi Notaris karena ada Sanksi untuk Notaris yang tidak melaporkannya dan tuntutan perdata jika menimbulkan kerugian bagi para pihak yang bersangkutan (penerima wasiat), juga merupakan perlindungan hukum bagi para pihak yang membuat akta wasiat di hadapan Notaris wasiatnya akan dilaporkan ke DPW. Perlindungan hukum tersebut terhadap kehendak para pihak atas harta benda atau yang lainnya akan diwasiatkan serta perlindungan hukum untuk mereka yang disebutkan dalam wasiat tersebut.

Mengenai alat bukti sebagai ahli waris sampai dengan hari ini tidak ada undang-undang yang mengaturnya tapi hanya berupa peraturan perundang-undangan saja. Jika diinventarisir ada beberapa peraturan perundang-undangan yang mengatur pembuatan Surat atau Akta Keterangan Waris, antara lain :

- a. Bagi golongan Eropa (yang disamakan) dan Penduduk Keturunan Cina dan Timur Asing lainnya (kecuali keturunan Arab yang beragama Islam) berlaku ketentuan :
 1. Instruktie voor de Weeskamers in Indonesie (Ordonnantie van 5 October 1872, Stb. 1872 Nomor 166).
 2. Vereeniging tot eene massa van de kassen der weeskamers en der boedelkamers en regeling van het Beheer dier Kassen (Ordonnantie van 19 September 1897, Stb. 1897 Nomor 231).
 3. Kedua peraturan tersebut di atas didasarkan pada Pasal 131 jo. Pasal 163 Indische Staatsregeling (Wet van 2 September 1854, Nederland Staatsblad 1854 Nomor 2 en 1855 Nomor 2 jo. I sebagaimana telah

diubah dengan Wet van 23 Juni 1925, Ned-Indie Staatsblad 1925 Nomor 415 jo. 577) yang berlaku pada tanggal 1 Januari 1926.

4. Peraturan perundang-undangan pada butir a.), b), dan c) masih diberlakukan di Indonesia berdasarkan ketentuan Pasal II Aturan Peralihan UUD 1945.
 5. Surat Keputusan Mendagri No. Dpt/12/63712/69 tanggal 20 Desember 1969 tentang Surat Keterangan Warisan dan Pembuktian Kewarganegaraan dan Fatwa Mahkamah Agung tanggal 25 Maret 1991 No: KMA/041/III/1991 tentang Penetapan Ahli Waris, yang isinya mengukuhkan SK Mendagri tersebut yang pada prinsipnya mengukuhkan berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan di atas.
- b. Bagi Golongan Pribumi (asli):
1. semula berlaku semua ketentuan di atas dengan catatan bagi yang beragama Islam.
 2. berlaku hukum Islam, bagi yang beragama nonIslam berlaku hukum adatnya kecuali yang menundukkan diri kepada hukum Perdata Barat berlaku sepenuhnya ketentuan pada huruf a butir 1), 2), 3) dan butir 4).
 3. Setelah dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 tentang peradilan Agama maka penetapan ahli waris bagi golongan Pribumi dan keturunan Timur Asing yang beragama Islam (khususnya Arab) yang berwarganegaraan Indonesia berlaku Undang-undang tersebut. Ketentuan dalam UU No. 7/1989 tersebut kemudian ditindaklanjuti antara lain dengan dikeluarkannya Surat Direktur Jenderal Hukum dan Perundang-undangan Nomor C.4.HT.04.02-149 tanggal 13 Maret 1989 perihal surat keterangan bagi warga negara Indonesia keturunan Arab yang telah membaur dan dipersamakan dengan pribumi, tidak perlu membuat SBKRI sebagaimana yang masih diharuskan kepada WNI keturunan Cina.
- c. Pasal 111 Atas Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah, yaitu:

- (1) Permohonan pendaftaran peralihan hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan :
- a. sertipikat hak atas tanah atau sertipikat Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atas nama pewaris, atau, apabila mengenai tanah yang belum terdaftar, bukti pemilikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997;
 - b. surat kematian atas nama pemegang hak yang tercantum dalam sertipikat yang bersangkutan dari Kepala Desa/Lurah tempat tinggal pewaris waktu meninggal dunia, rumah sakit, petugas kesehatan, atau instansi lain yang berwenang;
 - c. surat tanda bukti sebagai ahli waris yang dapat berupa :
 - 1) wasiat dari pewaris, atau
 - 2) putusan Pengadilan, atau
 - 3) penetapan hakim/Ketua Pengadilan, atau
 - 4) - bagi warganegara Indonesia penduduk asli: surat keterangan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan dikuatkan oleh Kepala Desa/Kelurahan dan Camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;
- bagi warganegara Indonesia keturunan Tionghoa : akta keterangan hak mewaris dari Notaris,
- bagi warganegara Indonesia keturunan Timur Asing lainnya : surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.
 - d. surat kuasa tertulis dari ahli waris apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bukan ahli waris yang bersangkutan;
 - e. bukti identitas ahli waris;
- (2) Apabila pada waktu permohonan pendaftaran peralihan sudah ada putusan pengadilan atau penetapan hakim/Ketua Pengadilan atau akta mengenai pembagian waris sebagaimana dimaksud Pasal 42 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, maka putusan/penetapan atau akta tersebut juga dilampirkan pada permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

- (3) Akta mengenai pembagian waris sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dibuat dalam bentuk akta dibawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 orang saksi atau dengan akta notaris.
- (5) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan sesuai ketentuan Pasal 51 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.
- (6) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta pembagian waris tersebut.
- (7) Pencatatan pendaftaran peralihan hak sebagaimana dimaksud pasal ini dalam daftar-daftar pendaftaran tanah dilakukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 105.

Suasana dan ketentuan yang diskriminatif dan rasis tersebut jika terus dipertahankan akan bertentangan dengan nilai-nilai Pancasila, dan secara normatif bertentangan dengan:

1. Instruksi Presidium Kabinet Nomor 31/U/IN/12/1966, tanggal 27 Desember 1966 – telah ditetapkan penghapusan pembedaan golongan penduduk di Indonesia dengan dasar pertimbangan bahwa demi tercapainya pembinaan kesatuan bangsa Indonesia yang bulat dan homogen, serta adanya perasaan persamaan nasib diantara sesama bangsa Indonesia.
2. Undang-Undang Nomor 29 Tahun 1999 tentang Ratifikasi Konvensi Internasional Mengenai Penghapusan Segala Bentuk Diskriminasi Rasial (*International Convention on the Elimination of All Forms of Racial Discrimination* 1965/CERD)
3. Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 165, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3886).

4. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2006 tentang Kewarganegaraan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 63, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4634).
5. Undang-Undang Nomor 23 tentang Administrasi Kependudukan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2006 Nomor 124, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4676).
6. Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2008 tentang Penghapusan Diskriminasi Ras dan Etnis (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 170, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4919).

Berdasarkan peraturan perundang-undangan tersebut di atas, maka pihak atau pejabat atau institusi yang selama ini berwenang membuat Akta Keterangan Waris, yaitu:

- a. Mereka yang tersebut dalam butir 1 di atas, maka yang membuat SKWnya adalah Notaris.
- b. Mereka untuk golongan keturunan Arab dan Timur Asing lainnya dibuat oleh Balai Harta Peninggalan (BHP),
- c. Mereka untuk golongan pribumi dibuat oleh para ahli waris sendiri di atas kertas bermeterai dan kemudian diketahui/dibenarkan/dikuatkan oleh Lurah dan Camat setempat.

Untuk mengatasi tumpang tindihnya peraturan perundang-undangan yang berhak/berwenang membuat Akta Keterangan Waris sebagaimana tersebut di atas yang menimbulkan kerancuan dan berkesan diskriminatif dan dalam rangka perlunya kepastian hukum yang bersifat demokratis dan berkeadilan, maka harus segera dibuat peraturan perundang-undangan yang khusus mengatur hal tersebut.

Ketentuan aturan hukum dalam pembuatan Keterangan Waris tersebut yang rasis dan diskriminatif telah mengalami perubahan atau diubah sebagaimana tersebut dalam Pasal 111 Peraturan Menteri Agraria Dan Tata Ruang/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, yaitu:

- (1) Permohonan pendaftaran peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan:
 - a. sertipikat Hak Atas Tanah atau Sertipikat Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atas nama pewaris atau alat bukti pemilikan tanah lainnya;
 - b. surat kematian atas nama pemegang hak yang tercantum dalam Sertipikat yang bersangkutan dari kepala desa/lurah tempat tinggal pewaris waktu meninggal dunia, rumah sakit, petugas kesehatan, atau instansi lain yang berwenang;
 - c. surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa:
 1. wasiat dari pewaris;
 2. putusan pengadilan;
 3. penetapan hakim/ketua pengadilan;
 4. surat pernyataan ahliwaris yang dibuat oleh para ahliwaris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;
 5. AKTA HAK MEWARIS DARI NOTARIS YANG BERKEDUDUKAN DI TEMPAT TINGGAL PEWARIS PADA WAKTU MENINGGALDUNIA; atau
 6. Surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.
 - d. Surat Kuasa Tertulis dari ahli waris apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bukan ahli waris yang bersangkutan;
 - e. bukti identitas ahli waris.
- (2) Apabila pada waktu permohonan pendaftaran peralihan sudah ada putusan pengadilan atau penetapan hakim/ketua pengadilan atau akta mengenai pembagian waris, maka putusan/penetapan atau AKTA tersebut juga dilampirkan pada permohonan.
- (3) AKTA MENGENAI PEMBAGIAN WARIS SEBAGAIMANA DIMAKSUD PADA AYAT (2) DAPAT DIBUAT DALAM BENTUK AKTA DI BAWAH TANGAN OLEH SEMUA AHLI WARIS DENGAN DISAKSIKAN OLEH 2 (DUA) ORANG SAKSI ATAU DENGAN AKTA NOTARIS.

- (4) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- (5) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut.
- (6) Pencatatan pendaftaran peralihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan pada buku tanah, Sertipikat, daftar tanah dan/atau daftar umum lainnya.

Dengan perubahan tersebut pembuatan Keterangan Waris/Akta Hak Mewaris tidak lagi berdasarkan golongan penduduk/etnis/ras untuk pejabat/instansi yang membuatnya meskipun diubah tidak dalam bentuk undang-undang. Pembuatan Keterangan Waris/Akta Hak Mewaris telah menjadi pilihan (lihat huruf c) artinya setiap Warga Negara Indonesia bebas untuk menentukan pembuatan Keterangan Hak Mewarisnya, tergantung instansi yang bersangkutan mau membuat dan memberikan atau tidak membuat untuk yang mengajukan permohonan.

Berdasarkan Pasal 111 Peraturan Menteri Agraria Dan Tata Ruang/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 tersebut Notaris menjadi mempunyai kewenangan untuk membuat Akta Keterangan Waris (AKW) untuk seluruh Warga Negara Indonesia dengan merujuk kepada Pasal 15 ayat (3) UUJN – P bahwa Selain kewenangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2), Notaris mempunyai kewenangan lain yang diatur dalam peraturan perundang-undangan. Meskipun peraturan tersebut ditujukan untuk kepentingan peralihan hak atas tanah peralihan hak atas tanah di Badan Pertanahan Nasional/Kantor Pertanahan

setempat, pada implementasinya berlaku untuk semua kepentingan untuk masyarakat.

Berdasarkan ketentuan tersebut Notaris bisa melayani untuk semua Warga Negara Indonesia dalam bentuk Akta Keterangan Hak Waris dari notaris yang berkedudukan ditempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia. Sehingga dalam pembuatan Akta Hak Mewaris oleh Notaris harus memperhatikan kesesuaian antara tempat tinggal pewaris yang meninggal dunia dan tempat kedudukan notaris dan Bukti Kematian dari Dukcapil yang sesuai dengan surat bukti bersangkutan meninggal dunia, misalnya Pewaris meninggal dunia di Kota Surabaya, maka Akta Hak Mewaris harus dibuat dihadapan Notaris yang berkedudukan di Kota Surabaya.

Ketentuan kesesuaian antara Tinggal Pewaris Meninggal Dunia dan Tempat Kedudukan Notaris harus diperhatikan jika Akta Hak Mewaris yang dibuat untuk keperluan Permohonan Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun, tapi jika bukan untuk itu ketentuan kesesuaian antara tinggal pewaris meninggal dunia dan tempat kedudukan notaris tidak perlu diperhatikan, misalnya untuk mengambil/mencairkan deposito/tabungan bank mengurus Pensiun Pewaris (selain untuk keperluan Permohonan Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun).

Adanya pembatasan tersebut di atas jangan sampai menjadi halangan bagi Notaris, karena Notaris mempunyai tempat kedudukan di Kota/Kabupaten sesuai Pasal 18 UUJN, bahkan Notaris dapat membuatnya tidak terbatas pihak yang meninggal dunia di tempat tertentu saja, siapapun para ahli waris yang datang menghadap Notaris harus dilayani, karena Notaris dihadirkan oleh Negara/pemerintah untuk melayani masyarakat.

Berdasarkan dalam pertimbangan hukum yang tersebut dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 29 P/HUM/2022 yang mengajukan keberatan terhadap Pasal 111 ayat (1) huruf c angka 5 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/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 yang mempetanyakan apakah Notaris dalam pembuatan akta keterangan waris wajib/harus/imperatif dan

kesesuaian dengan tempat kedudukan Notaris ?. Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 29 P/HUM/2022 dalam salah satu pertimbangan hukumnya ditegaskan:

- bahwa pengaturan dalam objek permohonan hak uji materiil yang memberikan batasan pembuatan akta keterangan hak mewaris hanya dari notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, merupakan kekhususan pengaturan penerbitan akta keterangan hak mewaris, sebagai alternatif/pilihan bagi masyarakat untuk membuktikan kedudukannya sebagai ahli waris. dan hal tersebut bukanlah pembatasan teritorial sebagaimana dalil pemohon, karena aturan tersebut diterapkan kepada seluruh notaris di seluruh Indonesia, sehingga siapapun orang yang dalam peristiwa pewarisan berkedudukan sebagai ahli waris di wilayah manapun, akan tetap menghadap kepada notaris di wilayah pewaris meninggal dunia, sehingga tidak ada kewenangan yang dibatasi maupun kerugian yang diderita notaris;

Bahwa suatu hal yang perlu diperbaiki dalam pembuatan bukti keterangan waris tersebut ada ketidaksetaraan mengenai syarat yang harus dipenuhi oleh instansi yang tersebut dalam Pasal 111 Peraturan Menteri Agraria Dan Tata Ruang/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 khususnya ayat (1) huruf c.

Jika Keterangan Waris dibuat di hadapan Notaris dalam bentuk akta Notaris (akta pihak/partij) atau dibuat oleh BHP (Balai Harta Peninggalan), maka Notaris sebelum membuat akta tersebut akan mengirim surat dan memohon – menanyakan kepada Daftar Pusat Wasiat (DPW) Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia apakah ada atau tidak ada wasiat atas nama nama almarhum/almarhumah. Jika ada sudah tentu akan menentukan susunan para ahli warisnya serta harta warisan yang menjadi hak/bagiannya para ahli warisnya baik secara berdasarkan wasiat tersebut atau berdasarkan undang-undang.

Pasal 111 Peraturan Menteri Agraria Dan Tata Ruang/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 dibuat dikeluarkan atau diterbitkan oleh Menteri Agraria Dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia, maka Menteri Agraria Dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia harus segera memperbaiki aturan tersebut dengan menegaskan instansi manapun yang membuat keterangan waris wajib seperti yang selama ini dilakukan oleh Notaris yaitu antara lain memohon meminta surat keterangan dari Daftar Pusat Wasiat (DPW) Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia ada atau tidak ada wasiat.

Sehingga ketentuan yang terdapat dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD mengenai “penerima waris” yang diartikan siapa yang menjadi ahli waris dari siapa yang sementara ini merujuk kepada Pasal 111 Peraturan Menteri Agraria Dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia 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 dibuat dikeluarkan atau diterbitkan oleh Menteri Agraria Dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia.

Dengan demikian Akta Keterangan Waris merupakan suatu alat bukti/dokumen tertulis untuk membuktikan siapa sebagai ahli waris dari siapa harus ada syarat yang setara (instansi manapun yang membuatnya) mengenai dokumen pendukungnya antara lain surat keterangan dari Daftar Pusat Wasiat (DPW) Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia ada atau tidak ada wasiat.

(Referensi: Habib Adjie, Pembuktian Sebagai Ahli Waris Dengan Akta Notaris (Dalam Bentuk Akta Keterangan Ahli Waris) – (Mandar Maju, Bandung, 2008), Habib Adjie, Unifikasi Pembuatan Keterangan Waris Yang Dibuat Di Hadapan Notaris, -(Nasmedia, Makassar, 2020), Habib Adjie, Implementasi Peraturan Pendaftaran Tanah Waris Oleh Notaris, (Refika Aditama, Bandung, 2022).

[2.3] Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Presiden telah menyerahkan keterangan tertulis bertanggal 11 Desember 2023 yang diterima di Mahkamah pada tanggal 11 Desember 2023 dan telah didengar dalam persidangan pada tanggal 12 Desember 2023 serta Keterangan Tambahan bertanggal 28 Februari 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 6 Maret 2024, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut.

I. POKOK PERMOHONAN PENGUJIAN MATERIIL

Bahwa Pemohon pada pokoknya memohon untuk pengujian materiil UU HKPD, dengan alasan-alasan sebagai berikut:

1. Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPD

Pemohon mendalilkan yang pada pokoknya frasa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan hak*" dalam ketentuan pasal *a quo* tidak jelas karena tidak mengatur secara jelas dan pasti mengenai perbuatan hukum apa saja yang termasuk sebagai kategori norma tersebut. Ketidakjelasan pengaturan dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 berpotensi menyebabkan adanya penafsiran yang berbeda bagi Dinas Pendapatan Daerah pada Pemerintah Daerah dalam melakukan pemungutan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (selanjutnya disebut **BPHTB**). Pemohon menilai terdapat potensi pengenaan **BPHTB** sebanyak 2 (dua) kali terutama terhadap harta warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan, yaitu BPHTB karena waris dan BPHTB karena pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

2. Pasal 49 huruf a UU HKPD

Pemohon mendalilkan yang pada pokoknya frasa "*pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli*" dalam ketentuan pasal *a quo* tidak berdasar hukum karena Perjanjian Pengikatan Jual Beli (selanjutnya disebut **PPJB**) tidak sama dengan Akta Jual Beli (selanjutnya disebut **AJB**). Pemohon berpendapat bahwa BPHTB dikenakan untuk perolehan hak atas tanah dan/atau hak milik atas satuan rumah susun, sedangkan PPJB bukanlah dasar perolehan ataupun peralihan hak dimaksud. Atas dasar tersebut, dikarenakan PPJB belum menimbulkan perolehan hak, maka pemungutan BPHTB berdasarkan PPJB telah menimbulkan kerugian bagi Pemohon.

3. Pasal 49 huruf b UU HKPD

Pemohon mendalilkan yang pada pokoknya frasa "*hibah wasiat*" dalam ketentuan pasal *a quo* telah merugikan kepentingan hukum Pemohon baik ketika bertindak sebagai pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat ataupun ketika Pemohon berkedudukan sebagai penerima waris dalam suatu hibah wasiat. Kerugian yang dialami Pemohon ketika bertindak sebagai pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat yaitu adanya

peralihan hak atas tanah dan/atau secara seketika kepada penerima hibah wasiat pada saat akta hibah wasiat dibuat dan ditandatangani. Oleh karena itu, Pemohon menilai pengaturan pasal *a quo* secara tidak langsung telah merampas hak milik Pemohon atas harta bendanya berupa hak atas tanah dan/atau bangunan, padahal peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan berdasarkan hibah wasiat baru terjadi setelah Pemohon (pewaris/pemberi waris) meninggal dunia. Selain itu, apabila Pemohon berkedudukan sebagai penerima hibah wasiat, maka menurut Pemohon pemberlakuan pasal *a quo* telah meniadakan hak Pemohon untuk menolak warisan berdasarkan hibah wasiat yang diberikan kepadanya.

4. Pasal 49 huruf c UU HKPD

Pemohon mendalilkan yang pada pokoknya frasa "*penerima waris*" dalam ketentuan pasal *a quo* tidak memberikan kepastian hukum karena tidak terdapat pengaturan yang jelas mengenai bentuk pembuktian sebagai ahli waris. Dengan tidak adanya pengaturan mengenai bentuk pembuktian sebagai ahli waris dalam aturan setingkat undang-undang, telah menimbulkan penafsiran yang berbeda-beda dan berpotensi menyebabkan Pemohon dalam menjalankan tugasnya sebagai Notaris untuk digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan.

II. PENJELASAN PEMERINTAH TERHADAP KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

Sehubungan dengan kedudukan hukum Pemohon, Pemerintah berpendapat sebagai berikut:

1. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut **UU Mahkamah Konstitusi**) serta Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang menyebutkan bahwa Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang.

Pasal 51

- (1) *Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang, yaitu:*
 - a. *perorangan warga negara Indonesia;*
 - b. *kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*
 - c. *badan hukum publik atau privat; atau*
 - d. *lembaga negara.*
- (2) *Pemohon wajib menguraikan dengan jelas dalam permohonannya tentang hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagaimana dimaksud pada ayat (1).*
- (3) *Dalam permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), pemohon wajib menguraikan dengan jelas bahwa:*
 - a. *pembentukan undang-undang tidak memenuhi ketentuan berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; dan/atau*
 - b. *materi muatan dalam ayat, pasal, dan/atau bagian undang-undang dianggap bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.*

Ketentuan di atas dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan "*hak konstitusional*" adalah hak-hak yang diatur dalam UUD 1945.

Dengan demikian, agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945, maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. Kualifikasinya dalam permohonan *a quo* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi;
 - b. Hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang diuji;
 - c. Adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon sebagai akibat berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian.
2. Bahwa selanjutnya melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007 dan

putusan-putusan selanjutnya, Mahkamah Konstitusi telah berpendirian kerugian hak ditentukan dengan 5 (lima) syarat yaitu:

- a. Adanya hak dan/atau kewenangan Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
 - b. Hak dan/atau kewenangan tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;
 - c. Kerugian tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
 - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;
 - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian hak seperti yang didalilkan tidak akan dan/atau tidak lagi terjadi.
3. Bahwa berdasarkan seluruh uraian tersebut, maka menurut Pemerintah perlu dipertanyakan kepentingan Pemohon apakah sudah tepat sebagai pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya ketentuan yang dimohonkan pengujiannya, juga apakah terdapat kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi, dan apakah ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji.
4. Bahwa menurut Pemerintah, Pemohon tidak dapat menunjukkan adanya kerugian hak konstitusional (yang diberikan UUD 1945) akibat diterbitkannya UU HKPD dan terdapat inkonsistensi mengenai *Legal Standing* Pemohon, yang didasarkan bahwa:
- a. Pemohon mendalilkan persoalan hukum yang dialaminya sebagai ahli waris dan/atau pewaris diakibatkan karena berlakunya norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, padahal persoalan hukum yang dialami Pemohon tersebut hanyalah merupakan

asumsi belaka Pemohon tanpa didukung bukti kuat, yang telah salah memahami dan menafsirkan norma dalam ketentuan dimaksud.

- b. Pemohon merupakan perorangan WNI yang saat ini berprofesi sebagai Notaris yang di mana menurut Pemohon mengalami kerugian karena berlakunya ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD karena dalam kesehariannya sebagai warga negara dalam menjalankan profesinya sebagai Notaris mengalami permasalahan hukum, terutama berkaitan dengan BPHTB.
- c. Pemohon sama sekali tidak dapat mendalilkan dan membuktikan jika terdapat kerugian yang nyata dengan berlakunya ketentuan norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c. Hak-hak konstitusional Pemohon sebagaimana dijamin oleh ketentuan Pasal Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, seperti hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum **tidak dikurangi, dihilangkan, dibatasi, dipersulit maupun dirugikan oleh karena berlakunya ketentuan norma a quo** yang diuji.
- d. Pemohon mendalilkan sebagai Notaris berpotensi untuk digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan dengan berlakunya ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD. Bahwa Pemerintah tidak melihat adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara Pemohon sebagai notaris dengan berlakunya Pasal 49 huruf c UU HKPD, dikarenakan Pemohon tidak dapat menguraikan dengan jelas kerugian konstitusional yang akan diterima dengan berlakunya Pasal 49 huruf c UU HKPD ataupun undang-undang *a quo*.
- e. Bahwa dalil-dalil kerugian konstitusional dari Pemohon akibat berlakunya UU HKPD hanya bersifat asumsi semata, tidak bersifat spesifik (khusus) dan aktual serta tidak sesuai dengan syarat-syarat adanya kerugian konstitusional tersebut.
- f. Bahwa selain itu, terdapat inkonsistensi dalam permohonan Pemohon, yang di mana pada satu sisi Pemohon mendudukan diri sebagai perorangan WNI yang hak konstitusionalnya dirugikan, namun pada sisi lainnya, Pemohon mendudukan diri sebagai notaris yang mendalilkan hak konstitusionalnya dirugikan akibat berlakunya UU HKPD.

- g. Bahwa inkonsistensi Pemohon tersebut berakibat permohonan Pemohon menjadi kabur dan tidak jelas, karena nantinya akan menimbulkan kebingungan ketika melakukan pengujian terhadap norma-norma pasal yang diuji, apakah akan menggunakan sudut pandang dari perorangan WNI atau dari sudut pandang profesi notaris.
- h. Berdasarkan seluruh uraian tersebut, tidak satupun secara konkret dan jelas termuat uraian mengenai bentuk kerugian konstitusional dari Pemohon dengan mempersoalkan UU HKPD dan dalil-dalil Pemohon hanya berdasarkan pada asumsi-asumsi semata, dan nyata-nyata tidak didasarkan pada adanya kerugian konstitusional karena berlakunya ketentuan *a quo* yang diuji,
5. Bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, menurut Pemerintah, Pemohon tidak mengalami kerugian hak konstitusional baik secara langsung maupun tidak langsung dengan berlakunya UU HKPD. Selain itu, tidak terdapat pula hubungan sebab-akibat antara anggapan kerugian hak konstitusional dengan berlakunya pasal *a quo* yang dimohonkan pengujian. Sehingga menurut Pemerintah, Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam mengajukan permohonan *a quo*. Oleh karena itu, sudah sepatutnya jika Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana **menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*)**.

III. KETERANGAN PRESIDEN TERHADAP POKOK PERMOHONAN MATERIIL PENGUJIAN UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2022 TENTANG HUBUNGAN KEUANGAN ANTARA PEMERINTAH PUSAT DAN PEMERINTAHAN DAERAH

1. Negara Republik Indonesia yang kehidupan rakyat dan perekonomiannya sebagian besar bercorak agraris, bumi termasuk perairan dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya mempunyai fungsi penting dalam membangun masyarakat adil dan makmur berdasarkan Pancasila dan UUD 1945. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh manfaat dari bumi dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya, karena mendapat sesuatu hak dari kekuasaan Negara, maka adalah suatu hal yang wajar jika menyerahkan sebagian dari kenikmatan yang diperolehnya kepada Negara melalui pembayaran pajak.

2. Pembayaran pajak oleh warga negara Indonesia bertujuan untuk mewujudkan tujuan Negara Indonesia yang termuat di dalam alinea IV Pembukaan UUD 1945 yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Untuk mewujudkan tujuan bernegara tersebut akan sangat sulit jika upaya tersebut tidak dilakukan oleh seluruh komponen bangsa secara bergotong royong, baik di pemerintah pusat, daerah, dan desa.
3. Untuk itu, pengelolaan negara tidak hanya dilakukan oleh pemerintah pusat, tetapi juga pemerintah daerah dengan prinsip otonomi daerah, sebagaimana yang telah dituangkan dalam amandemen kedua UUD NRI 1945, khususnya dalam Pasal 18 ayat (1) UUD 1945 yang mengatur bahwa Negara Kesatuan Republik Indonesia terbagi dalam daerah provinsi, dan daerah provinsi dibagi atas kabupaten dan kota. Kemudian dalam Pasal 18 ayat (2) UUD 1945 diatur bahwa tiap-tiap provinsi, kabupaten dan kota tersebut mempunyai pemerintahan yang berhak mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan.
4. Hak untuk mengatur dan mengurus sendiri pemerintahan daerah tersebut juga diikuti dengan adanya pengaturan mengenai desentralisasi fiskal yang diatur dalam Pasal 18A ayat (2) UUD 1945 bahwa hubungan keuangan, pelayanan umum, serta pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara Pemerintah Pusat dan Daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan Undang-Undang. Lebih lanjut, dalam Pasal 23A UUD 1945 mengamanatkan bahwa setiap pajak dan pungutan lain yang memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang.
5. Kebijakan desentralisasi fiskal di Indonesia diarahkan untuk menjadi instrumen dalam mencapai tujuan bernegara, yaitu masyarakat adil dan makmur secara merata di seluruh pelosok nusantara. Sebagai suatu instrumen fiskal, kebijakan desentralisasi fiskal menjadi *tools* pendanaan dalam penyelenggaraan fungsi dan kewenangan yang sudah diserahkan kepada pemerintah daerah, dengan tetap menjaga keselarasan dan

kesinambungan fiskal nasional. Oleh sebab itu, kerangka pendanaan ke daerah pun disusun dengan mempertimbangkan aspek yang memungkinkan daerah memiliki diskresi dan tanggung jawab untuk menentukan prioritas dalam mengelola keuangannya secara disiplin, efisien, produktif, dan akuntabel. Implementasi desentralisasi fiskal diatur dalam UU Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, dan kemudian dilengkapi dengan UU Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (selanjutnya disebut **UU 28/2009**), yang menempatkan transfer ke daerah, pembiayaan utang daerah, dan kewenangan pemungutan pajak oleh daerah secara proporsional dalam rangka pelaksanaan otonomi daerah.

6. Pajak daerah merupakan salah satu bentuk dari kebijakan desentralisasi fiskal. Dengan desentralisasi, maka diharapkan dapat menghadirkan suatu sistem pemerintahan yang lebih mencerminkan nilai-nilai demokrasi, mengingat bahwa tingkatan pemerintahan yang paling dekat dengan rakyat adalah pemerintahan kabupaten/kota, sehingga eksistensi pemerintahan di daerah sangat diperlukan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Selain itu, argumentasi yang menjadi landasan pelaksanaan desentralisasi fiskal adalah bahwa daerah lebih memahami dan mengerti akan kebutuhan yang diperlukan dalam menyediakan tingkat pelayanan publik yang sesuai dengan kemampuan yang dimilikinya, serta daerah lah yang paling menguasai segala potensi yang ada di wilayahnya, sehingga diharapkan daerah akan dapat mengoptimalkan kegiatan pemungutan pajak di daerahnya masing-masing.
7. Kebijakan perpajakan dalam konteks desentralisasi fiskal yang menjadi penanda penting bagi demokrasi adalah dengan adanya *taxing power sharing* (pembagian wewenang perpajakan) yang di dalamnya terdiri dari aspek *expenditure assignment* dan *revenue assignment* dengan tujuan utama adalah untuk tercapainya peningkatan kesejahteraan masyarakat secara luas. Pembagian wewenang perpajakan secara substantif mengandung makna dan tujuan sebagai bentuk *fiscal power sharing* untuk membangun kemandirian daerah dalam hal fiskal, karena sisi paling penting dalam *revenue assignment* adalah kewenangan perpajakan.

Taxing power sharing (pembagian wewenang perpajakan) tersebut dimaksudkan untuk memberikan kewenangan yang lebih maksimal bagi daerah dengan tujuan untuk mengurangi ketergantungan kepada pusat. Oleh karenanya, desentralisasi fiskal dibarengi dengan adanya pergeseran *taxing power* (kekuasaan perpajakan) dari pemerintah pusat ke daerah, karena kebijakan desentralisasi fiskal tidak hanya terkait dengan masalah kewenangan penggunaan anggaran (belanja daerah) semata, melainkan juga mencakup *revenue assignment* (kewenangan penerimaan), terutama *taxing power* (kewenangan perpajakan).

8. Pajak daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak daerah merupakan pendapatan asli daerah dan seharusnya menjadi sumber pendanaan utama bagi keberlangsungan pembangunan daerah dalam kerangka otonomi daerah, serta meminimalkan ketergantungan daerah kepada pusat. Oleh karena itu, pajak yang menjadi kewenangan pemerintah daerah pada umumnya adalah pajak-pajak yang data dan informasinya mudah diperoleh, pajak yang objeknya relatif tetap atau mobilitasnya rendah, serta pajak yang tidak terdapat permasalahan terkait perbatasan (*no cross boundary*).
9. Bahwa untuk memastikan penggunaan pajak daerah agar bermanfaat bagi pembayar pajak dan seluruh lapisan masyarakat, maka di dalam UU 28/2009 yang sekarang telah diganti dengan UU HKPD juga diatur bahwa penerimaan beberapa jenis pajak daerah di- *earmark* untuk mendanai pengeluaran yang berkaitan dengan pajak yang dipungut, antara lain, dialokasikan untuk mendanai pembangunan dan pemeliharaan jalan, peningkatan sarana transportasi umum, serta pelayanan kesehatan dan penerangan jalan.
10. Sebagai perwujudan peran serta masyarakat dalam pembangunan nasional, maka masyarakat pun wajib untuk membayar pajak daerah yang salah satunya Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang kemudian hasil dari penerimaan pajak tersebut akan dimanfaatkan oleh Pemerintah daerah untuk membangun sarana dan prasana

kepentingan umum demi kesejahteraan seluruh warga negara. Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang diatur dalam UU HKPD telah memperhatikan asas-asas keadilan, kepastian hukum, legalitas, dan kesederhanaan serta didukung oleh sistem administrasi perpajakan yang memudahkan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan sesuai dengan amanat dari Pasal 18A dan Pasal 23A UUD 1945.

IV. KETERANGAN PRESIDEN TERHADAP POKOK PERMOHONAN MATERIIL PENGUJIAN TERHADAP UNDANG-UNDANG HKPD

A. Penjelasan Mengenai Dasar Pembentukan UU HKPD Terutama Terkait Dengan Norma Pengaturan BPHTB

1. Bahwa Negara Republik Indonesia sebagai Negara Kesatuan yang menganut asas desentralisasi dalam penyelenggaraan pemerintahannya, memberikan kesempatan dan keleluasan kepada pemerintah daerah untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya sesuai dengan asas otonomi dan tugas pembantuan.
2. Bahwa agar mampu menjalankan perannya tersebut, daerah diberikan kewenangan yang seluas-luasnya disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintahan negara.
3. Bahwa untuk menyelenggarakan pemerintahannya, maka pemerintah daerah berhak untuk melakukan pungutan berupa pajak dan retribusi daerah agar penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan kepada masyarakat dapat berjalan secara efisien dan efektif.
4. Bahwa salah satu upaya yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat untuk mewujudkan kemandirian fiskal pemerintah daerah untuk membiayai pembangunan di daerahnya masing-masing adalah dengan memberikan kewenangan kepada pemerintah daerah untuk memungut pajak daerah berdasarkan potensi pajak yang ada di wilayahnya masing-masing.
5. Bahwa meskipun pemerintah daerah berhak untuk melakukan pungutan pajak dan retribusi, namun berdasarkan Pasal 23A UUD 1945, mengatur bahwa

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”

Maka pungutan pajak dan retribusi tersebut harus diatur dalam aturan setingkat undang-undang.

6. Sebagaimana telah Pemerintah sampaikan sebelumnya, dalam konteks desentralisasi fiskal, terdapat adanya *taxing power sharing* (pembagian wewenang perpajakan) yang terdiri dari aspek *expenditure assignment* dan *revenue assignment*. *Taxing power sharing* (pembagian wewenang perpajakan) dimaksudkan untuk memberikan kewenangan yang lebih maksimal bagi daerah dengan tujuan untuk mengurangi ketergantungan kepada pusat. Hal ini dikarenakan kebijakan desentralisasi fiskal tidak hanya terkait dengan masalah kewenangan penggunaan anggaran (belanja daerah) semata, melainkan juga mencakup *revenue assignment* (kewenangan penerimaan), terutama *taxing power* (kewenangan perpajakan). Pajak daerah yang menjadi kewenangan pemerintah daerah pada umumnya adalah pajak-pajak yang data dan informasinya mudah diperoleh, pajak yang objeknya relatif tetap atau mobilitasnya rendah, serta pajak yang tidak terdapat permasalahan terkait perbatasan (*no cross boundary*).
7. Bahwa atas dasar tersebut maka dibentuklah UU HKPD yang diundangkan pada tanggal 5 Januari 2022 dalam Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4 sebagai dasar hukum bagi pemerintah daerah untuk melakukan pemungutan pajak dan retribusi daerah.
8. Bahwa Pengaturan kewenangan perpajakan dan retribusi yang ada dalam UU HKPD ditujukan untuk mendukung pelaksanaan otonomi daerah, mengingat basis pajak kabupaten dan kota yang sangat terbatas dan tidak adanya kewenangan provinsi dalam penetapan tarif pajaknya mengakibatkan daerah selalu mengalami kesulitan untuk memenuhi kebutuhan pengeluarannya.
9. Bahwa pendanaan yang bersumber dari potensi masing-masing daerah tersebut, dipungut dalam bentuk pajak dan retribusi daerah berdasarkan peraturan daerah yang disusun bersama-sama dengan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) atau nama lain sesuai ketentuan

peraturan perundang-undangan yang hasilnya akan menjadi Pendapatan Asli Daerah (PAD).

10. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (2) UU HKPD yang berbunyi:

“(2) Pajak yang dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota terdiri atas:

a. PBB-P2;

b. BPHTB;

c. PBJT;

d. Pajak Reklame

e. PAT

f. Pajak MBLB

g. Pajak Sarang Burung Waite;

h. Opsen PKB; dan

i. Opsen BBNKB”

maka dapat digarisbawahi jika BPHTB merupakan salah satu PAD.

11. Bahwa berdasarkan data yang Pemerintah himpun, diketahui BPHTB merupakan salah satu jenis pajak daerah yang cukup besar kontribusi untuk PAD, terutama sejak pengalihan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (selanjutnya disebut **UU 21/1997**) beserta perubahannya dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (selanjutnya disebut **UU 20/2000**) ke UU 28/2009 dan UU HKPD. Dalam kurun waktu tahun 2018 sampai dengan tahun 2022, penerimaan BPHTB secara nasional masuk dalam 2 (dua) besar penerimaan pajak daerah sebagaimana terlihat pada Tabel di bawah ini:

| DATA REALISASI PENERIMAAN PAJAK DAERAH KABUPATEN DAN KOTA | | | | | | |
|---|---------------------------|---------------|---------------|---------------|------------------------|---------------|
| SECARA NASIONAL | | | | | | |
| <i>dalam miliar rupiah</i> | | | | | | |
| No. | Jenis Pajak Daerah | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022* |
| 1 | PBB-P2 | 20.703 | 23.004 | 22.083 | 22.789 | 24.222 |
| 2 | BPHTB | 19.554 | 21.983 | 19.407 | 24.001 | 26.644 |
| 3 | Pajak Penerangan Jalan | 13.815 | 14.707 | 14.538 | 14.860 | 16.214 |
| 4 | Pajak Restoran | 10.193 | 12.251 | 7.449 | 8.473 | 12.474 |
| 5 | Pajak Hotel | 7.431 | 8.097 | 3.239 | 3.207 | 6.319 |
| 6 | Pajak Hiburan | 2.187 | 2.423 | 787 | 474 | 1.549 |
| 7 | Pajak Reklame | 2.038 | 2.220 | 1.878 | 2.112 | 2.435 |
| 8 | Pajak MBLB | 1.921 | 2.167 | 1.807 | 2.002 | 1.976 |
| 9 | Pajak Parkir | 1.275 | 1.378 | 847 | 804 | 1.147 |
| 10 | Pajak Air Tanah | 677 | 832 | 757 | 794 | 891 |
| 11 | Pajak Sarang Burung Walet | 11 | 14 | 13 | 14 | 13 |
| Total Pajak Daerah | | 79.805 | 89.078 | 72.805 | 79.532 | 93.885 |
| Sumber: | | | | | Keterangan: | |
| DJPK, Kemenkeu (diolah) | | | | | * = data per Juni 2023 | |

12. Penerimaan BPHTB bagi PAD Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota sebagaimana data terlampir menunjukkan pentingnya BPHTB sebagai salah satu sumber untuk pembangunan daerah, sehingga pengujian materiil terhadap UU HKPD terutama terkait BPHTB tentu akan memberikan dampak besar bagi PAD apabila dikabulkan.
13. Selain itu, pengaturan BPHTB juga dapat difungsikan sebagai alat kontrol bagi pemerintah daerah untuk mengetahui peralihan kepemilikan tanah dan/atau bangunan di wilayah hukumnya yang datanya dapat dimanfaatkan untuk berbagai keperluan, misalnya untuk keperluan:
- 1) kerja sama pengelolaan dan pemungutan pajak pusat dan pajak daerah;
 - 2) identifikasi dan penelusuran harta kekayaan seseorang yang diduga melakukan tindak pidana korupsi, dan
 - 3) keperluan lain sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan.
14. Adanya perubahan kebijakan dalam pengaturan BPHTB dalam UU HKPD tidak lain bertujuan untuk meningkatkan penerimaan BPHTB, memberikan kepastian hukum, dan memberikan keadilan kepada masyarakat dalam kesempatan memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan.
15. Bahwa UU HKPD juga menyederhanakan sistem perpajakan, yang mencakup penyederhanaan jenis pajak, tarif pajak serta cara

pembayaran pajak. Dengan demikian, diharapkan beban pajak akan semakin adil dan wajar sehingga disatu pihak mendorong wajib pajak melaksanakan dengan sadar kewajibannya membayar pajak dan di lain pihak juga untuk menutup lubang-lubang yang selama ini masih terbuka bagi masyarakat yang ingin menghindari pembayaran pajak.

16. Meski demikian, dapat Pemerintah sampaikan jika norma-norma yang mengatur mengenai BPHTB dalam UU HKPD merupakan penerusan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

B. Tanggapan Pemerintah Terhadap Pasal 44 Ayat (2) Huruf a Angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPD Yang Dimohonkan Uji Materiil

1. Bahwa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPD merupakan penerusan ketentuan dalam norma UU 28/2009 dan UU 21/1997 jo. UU 20/2000.
2. Bahwa dalam pengaturan hukum positif, tidak terdapat penjelasan mengenai arti "***pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan***" itu sendiri, namun dalam UU 20/2000, terdapat penjelasan mengenai frasa tersebut, yang di mana Pemerintah mengutip sebagai berikut:
"*Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama;*".
3. Bahwa meskipun UU 20/2000 sudah dicabut dan tidak lagi berlaku, namun dikarenakan substansi yang diatur dalam UU 20/2000 diadopsi dalam UU HKPD, yang di mana tidak terdapat perubahan norma sama sekali, maka sangat berdasar apabila dapat menggunakan rujukan penjelasan terhadap Pasal 2 ayat (2) angka 7 UU 20/2000 untuk memahami konteks "***pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan***" dalam UU HKPD (penafsiran historis/*intrepretation in history*).

4. Bahwa dalam penjelasan Pasal 2 ayat (2) angka 7 UU 20/2000, diketahui terdapat 3 syarat agar frasa “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” dapat terjadi, yaitu:
- a. Terdapat hak bersama atas tanah dan/atau bangunan;
 - b. Terjadi pemindahan sebagian terhadap hak bersama atas tanah dan/atau bangunan tersebut; dan
 - c. Pemindahan sebagian hak bersama tersebut dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada pemegang hak sesama.
5. Bahwa terhadap tiga syarat tersebut, maka Pemerintah akan menggunakan ilustrasi agar dapat memberikan gambaran terkait pengaturan tersebut.

Misalnya:

- “A, B dan C memiliki hak bersama atas tanah yang tercatat dengan 1 sertifikat tanah dengan luas 300m²”;
dengan adanya kondisi ini, maka telah terpenuhi persyaratan pertama yaitu Terdapat hak bersama atas tanah dan/atau bangunan;

- “A dan B kemudian sepakat untuk mengalihkan hak atas tanah mereka yang masing-masing luasnya 100m² (total 200m²) kepada C”;

dengan adanya perbuatan hukum dari A dan B tersebut, maka telah terpenuhi syarat kedua dan syarat ketiga yaitu terjadi pemindahan sebagian terhadap hak bersama atas tanah dan/atau bangunan tersebut dan pemindahan sebagian hak bersama tersebut dilakukan oleh orang pribadi (dalam contoh tersebut adalah A dan B) kepada pemegang hak sesama (dalam contoh tersebut adalah C).

6. Bahwa dalam contoh tersebut, tampak jika C mendapatkan hak atas tanah seluas 200m² milik A dan B, oleh karena itu terhadap hak atas tanah yang C peroleh dari A dan B wajib dikenakan BPHTB karena C mendapatkan nilai tambah berupa tanah 200m² tersebut. Dengan demikian, terpenuhilah kualifikasi “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPD.

7. Bahwa penafsiran Pemohon mengenai adanya ketidaktaatan atau ketidakkonsistenan implementasi pengaturan Pasal 111 ayat (5) Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 jo. Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 yang mengakibatkan adanya 2 (dua) kali pengenaan BPHTB karena proses pendaftaran dilakukan 2 (dua) tahap, yaitu:
 - a. pendaftaran pencatatan peralihan hak dari atas nama Pewaris (yang meninggal) kepada seluruh Ahli Waris; dan
 - b. dilanjutkan dengan pendaftaran pencatatan peralihan hak dari seluruh ahli waris kepada 1 atau lebih Ahli Waris yang disepakati berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) yang dibuat oleh pejabat Pembuat Akta Tanah/PPAT;tidak membuktikan bahwa pengaturan pasal *a quo* bermasalah karena kesalahan yang terjadi adalah dalam proses pendaftaran tanahnya, sementara pengenaan BPHTB oleh Pemerintah Daerah mengikuti peristiwa dan/atau tindakan hukum yang merupakan objek pengenaan BPHTB yang terjadi selama proses pendaftaran tanah tersebut, yaitu:
 - a. Pendaftaran peralihan pertama dikenakan BPHTB berdasarkan pemindahan hak karena waris [Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 5 UU HKPD]; dan
 - b. Pendaftaran peralihan kedua dikenakan BPHTB berdasarkan pemindahan hak karena pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan [Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPD].
8. Bahwa berdasarkan penjelasan Pemerintah, maka terlihat jelas jika kontekstual dan norma dalam **Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7** sama sekali tidak ada permasalahan konstitusional, terlebih norma terkait sudah berlaku sejak tahun 2000 yang di mana selama ini penerapannya tidak terdapat permasalahan sebagaimana yang disampaikan Pemohon.
9. Bahwa ketentuan pasal *a quo* sama sekali tidak menimbulkan penafsiran apalagi pengenaan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali sebagaimana dalil Pemohon atas suatu perolehan hak karena waris,

meskipun pengenaan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali berdasarkan dua dasar perolehan hak yang berbeda itu sangatlah mungkin.

Misalnya:

Z saat meninggal meninggalkan sebidang tanah seluas 400m² kepada 4 anaknya yaitu A, B, C, D dengan masing-masing pembagiannya 100m² setiap orangnya. Dalam kondisi tersebut, maka A, B, C dan D akan dikenakan BPHTB Waris.

Apabila sudah dilakukan pencatatan di kantor pertanahan, maka A, B, C dan D wajib untuk membayar BPHTB atas bidang tanah tersebut karena dasar perolehannya adalah berdasarkan waris [Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 5]. Kemudian, apabila dalam suatu kondisi ternyata A dan B sepakat untuk keluar dari pencatatan atas aset bersama itu, dengan menyerahkan hak atas tanahnya masing-masing seluas 100m² kepada C dan D dalam bentuk apapun (bisa jual, hibah dsb), maka C dan D selaku penerima tanah dimaksud harus membayar lagi BPHTB atas tanah seluas 200m² dari A dan B karena telah terjadi "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" sesuai dengan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7. Dengan demikian, maka berlakunya contoh kasus pertama sebagaimana yang telah Pemerintah sampaikan sebelumnya.

10. Bahwa dengan adanya kondisi demikian, maka penerapan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali atas dua objek perolehan hak yang berbeda merupakan suatu hal yang sangat dimungkinkan, seperti dalam contoh kasus sebagaimana Pemerintah sampaikan.
11. Bahwa melalui ilustrasi contoh kasus tersebut, maka telah menjawab dalil dan keberatan Pemohon mengenai pengenaan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali atas harta warisan.
12. Bahwa meskipun tidak dapat dijadikan sebagai dasar untuk membatalkan ketentuan norma dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPD, namun Pemerintah menilai contoh kasus yang disampaikan Pemohon merupakan contoh konkret pemungutan BPHTB karena pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.
13. Bahwa contoh kasus yang disampaikan oleh Pemohon persis dengan ilustrasi yang Pemerintah sampaikan, dengan demikian sudah sepatutnya dalam kasus ilustrasi yang disampaikan Pemohon untuk

dikenakan BPHTB Waris dan BPHTB karena pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

14. Bahwa intinya adalah adanya subjek hukum yang mendapatkan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pihak lain dalam satu sertifikat yang sama. Dengan demikian, subjek hukum yang mendapatkan hak tersebut wajib membayar BPHTB atas sejumlah hak atas tanah dan/atau bangunan yang diterimanya.
15. Bahwa lebih lanjut, Pemohon dalam dalilnya halaman 17 angka (2) menyampaikan pihaknya merupakan ahli waris berdasarkan akta keterangan hak waris, namun belum melakukan peralihan hak karena belum membayar BPHTB Waris.
16. Bahwa terkait dengan hal tersebut, Pemerintah menilai permasalahan tidak mampu membayar BPHTB Waris tersebut sama sekali tidak disebabkan oleh pengaturan dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPD, oleh karena itu Pemerintah menilai dalil Pemohon tersebut sangatlah tidak berdasar karena tidak berkaitan dengan norma yang diajukan uji materiil dimaksud.
17. Bahwa selain itu, Pemohon menyampaikan adanya penafsiran yang dilakukan oleh dinas pendapatan daerah masing-masing pemerintah daerah dengan mengenakan BPHTB Waris untuk pendaftaran peralihan hak dari atas nama pewaris (yang meninggal) ke seluruh ahli waris dan BPHTB Pemisahan Hak Yang Mengakibatkan Peralihan dari seluruh ahli waris kepada 1 atau lebih ahli waris yang disepakati dalam Akta Pembagian Harta Warisan (APHB).
18. Bahwa jikalau benar (*quad non*) terdapat permasalahan sebagaimana yang disampaikan Pemohon, maka Pemerintah berpendapat jika adanya penafsiran dan penerapan norma terkait yang sekiranya merugikan Pemohon, maka hal tersebut tidak dapat jadi dasar untuk membatalkan norma tersebut, karena hal tersebut adalah merupakan persoalan implementasi norma yang tidak berkaitan dengan konstitusionalitas norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPD.
19. Bahwa selain itu, dapat Pemerintah sampaikan pula, pada dasarnya pengaturan mengenai pengenaan pajak daerah sesuai Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPD sepenuhnya merupakan kewenangan

daerah untuk melakukan pengaturan dan pemungutan pajak daerah tersebut.

20. Bahwa dengan demikian, maka telah terbukti jika dalil-dalil Pemohon yang pada intinya menyatakan frasa “*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPD inkonstitusional adalah dalil yang mengada-ada dan tidak berdasar hukum, sehingga Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi agar sekiranya dapat menolak dalil-dalil Pemohon tersebut.

C. Tanggapan Pemerintah Terhadap Pasal 49 Huruf a, Huruf b dan huruf c UU HKPD Yang Dimohonkan Uji Materiil

1. Pengertian norma Pasal 49 UU HKPD

- a. Bahwa sebagaimana diketahui, Pemohon telah menyampaikan alasan serta dasarnya mengajukan uji materiil ketentuan terhadap ketentuan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPD.
- b. Bahwa sebelum Pemerintah menanggapi secara rinci atas dalil-dalil Pemohon atas Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPD, maka pada kesempatan ini Pemerintah akan terlebih dahulu menyampaikan mengenai norma yang terkandung dalam ketentuan Pasal 49 UU HKPD.
- c. Bahwa apabila dicermati, ketentuan Pasal 49 UU HKPD mengatur:

Pasal 49

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya **perjanjian pengikatan jual beli** untuk jual beli;
- b. 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;
- c. pada tanggal **penerima waris** atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;
- d. ... dst;

- d. Bahwa induk kalimat yang digunakan dalam Pasal 49 UU HKPD adalah “*saat terutangnya BPHTB ditetapkan.*”, sehingga diketahui jika norma yang terkandung dalam pengaturan dimaksud adalah kondisi di mana suatu subjek hukum terutang BPHTB, artinya adanya kewajiban pembayaran BPHTB oleh subjek hukum apabila melakukan suatu perbuatan hukum tertentu sebagaimana Pasal 49 huruf a hingga huruf g.
- e. Bahwa dalam Pasal 49 UU HKPD tidak mengatur mengenai jangka waktu untuk melakukan pembayaran BPHTB yang timbul tersebut, sehingga esensi frasa “*saat terutangnya BPHTB*” dalam pasal *a quo* tidak dapat diartikan ataupun ditafsirkan kewajiban pembayaran BPHTB yang timbul tersebut harus dibayarkan seketika pada saat itu pula.
- f. Bahwa hal tersebut dikarenakan belum terjadi peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Dengan demikian, maka diketahui jika yang menjadi fokus pengenaan BPHTB adalah ketika terjadi perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan.
- g. Bahwa hal tersebut sekiranya dapat diketahui jika mencermati ketentuan Pasal 1 angka 37 dan angka 38 UU HKPD, yang mengatur:
- Pasal 1 angka 37
*“Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang selanjutnya disingkat BPHTB adalah **Pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau Bangunan.**”*
- Pasal 1 angka 38
*“Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah **perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau Bangunan oleh orang pribadi atau Badan.**”*
- h. Bahwa lebih lanjut, apabila mencermati pula ketentuan Pasal 44 ayat (1) UU HKPD yang mengatur:
- “Objek BPHTB adalah Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan”*
- i. Bahwa berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut, maka dapat digarisbawahi jika seorang subjek hukum **diwajibkan untuk membayar pajak terdapat suatu perbuatan ataupun peristiwa**

hukum yang mengakibatkan subjek hukum tersebut memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan.

- j. Bahwa esensi dari kedua defisini tersebut adalah seorang subjek hukum hanya diwajibkan untuk membayar BPHTB apabila telah diperoleh suatu hak atas tanah dan/atau bangunan dan hal tersebut merupakan kunci dari pengaturan BPHTB itu sendiri.
- k. Bahwa lebih lanjut, sekali lagi Pemerintah tekankan, pada dasarnya pengaturan mengenai pengenaan pajak daerah sesuai Pasal 49 huruf a dan huruf b UU HKPD sepenuhnya merupakan kewenangan daerah untuk melakukan pengaturan dan pemungutan pajak daerah tersebut.

2. Tanggapan Pemerintah Terhadap Dalil Pemohon Atas Pasal 49 huruf a UU HKPD

- a. Bahwa Pemohon mendalilkan jika BPHTB dipungut berdasarkan adanya perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan, sedangkan PPJB secara asas belum mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan. Lebih lanjut, Pemohon menilai atas dasar tersebut, maka Pemerintah tidak mempunyai landasan hukum yang kuat untuk memungut BPHTB terhadap suatu PPJB yang tidak menimbulkan perolehan hak bagi Pemohon.
- b. Bahwa Pemerintah menilai, meskipun PPJB belum mengakibatkan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan, namun pihak pembeli dalam suatu PPJB telah memperoleh suatu manfaat yang sekiranya hal tersebut dapat dijadikan sebagai objek BPHTB.
- c. Bahwa hal-hal tersebut meskipun bersifat teknis, namun karena pertimbangan teknis serta praktek di lapangan, maka perlu dilakukan penyesuaian terhadap terutangnya BPHTB untuk jual beli ditetapkan sejak pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB, dari sebelumnya AJB.
- d. Bahwa pengaturan mengenai PPJB baru muncul dalam peraturan setingkat undang-undang, yaitu dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2011 tentang Perumahan dan Kawasan Permukiman. Bahwa perkembangan kegiatan perniagaan masyarakat yang semakin pesat terutama dibidang properti (tanah dan/atau bangunan), telah

menyebabkan PPJB menjadi salah satu alasan ataupun alternatif ketika melakukan jual beli hak tanah dan/atau bangunan, apalagi seperti yang telah Pemerintah sampaikan, jual beli berdasarkan PPJB telah mendapat fondasi pengaturan yang pasti dan jelas, sehingga hal tersebut semakin memberikan kepastian hukum dan keyakinan kepada masyarakat untuk menggunakan sarana hukum tersebut.

- e. Bahwa atas dasar tersebut, dikarenakan adanya potensi penggunaan PPJB sebagai perjanjian awal sebelum membuat AJB dalam jual beli hak tanah dan/atau bangunan, maka sekiranya perlu dilakukan penyesuaian terhadap pengaturan terutangnya BPHTB sejak dibuat dan ditandatanganinya akta (AJB) dalam UU 28/2009 yang dirasa sudah tidak lagi relevan dan tidak sesuai dengan perkembangan hukum yang ada.
- f. Bahwa terdapat berbagai alasan PPJB didudukkan sebagai perjanjian awal atas jual beli hak tanah dan/atau bangunan, salah satunya yang paling umum ditemukan adalah karena:
 - 1) Belum terpenuhinya asas tunai/kontan dalam jual beli hak tanah dan/atau bangunan sesuai dengan sistem hukum pertanahan Indonesia;
 - 2) Belum jadinya rumah yang menjadi objek jual beli; dan/atau
 - 3) Belum selesainya proses administrasi pemecahan sertifikat tanah induk.
- g. Bahwa meskipun telah disampaikan jika PPJB hanya merupakan perjanjian awal, namun dalam beberapa kasus terdapat kondisi di mana kewajiban pembayaran sesuai PPJB tersebut telah dibayarkan lunas, namun oleh para pihak tidak atau belum ditingkatkan menjadi AJB.
- h. Bahwa PPJB lunas tersebut memang secara *de jure* belum terjadi peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena belum dilakukan pendaftaran di kantor pertanahan, namun PPJB lunas telah menyebabkan peralihan hak secara *de facto*, artinya pembeli telah mendapatkan manfaat atas tanah yang dan dapat menunjukkan bukti kepemilikannya berdasarkan PPJB.

- i. Bahwa kondisi hukum tersebut sekiranya juga telah disadari serta diakui oleh Mahkamah Agung sebagaimana tertuang dalam Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016, pada rumusan kamar perdata angka 7 yang menyatakan:
“Peralihan hak atas tanah berdasarkan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) secara hukum terjadi jika pembeli telah membayar lunas harga tanah serta telah menguasai objek jual beli dan dilakukan dengan itikad baik.”
- j. Bahwa adanya kondisi tersebut, maka apabila tetap menggunakan kacamata hukum UU 28/2009, maka pembeli belum terutang BPHTB karena yang menjadi dasar terutangnya BPHTB untuk jual beli dalam UU 29/2009 adalah ketika dibuat dan ditandatanganinya akta (AJB), meskipun pembeli tersebut secara *de facto* telah mendapatkan manfaat atas tanah yang dan dapat menunjukkan bukti kepemilikannya berdasarkan PPJB.
- k. Bahwa selain itu, adanya praktek di lapangan yang di mana PPJB seringkali disalahgunakan dan dianggap oleh masyarakat sebagai celah hukum (*loophole*) untuk menghindari BPHTB Jual Beli (*tax evasion*), juga menjadi salah satu dasar pertimbangan terutangnya BPHTB adalah sejak dibuat dan ditandatanganinya PPJB untuk jual beli.
- l. Bahwa menyadari akan adanya hal-hal tersebut, maka merupakan perubahan pengaturan terutangnya BPHTB menjadi sejak dibuat dan ditandatanganinya PPJB pada Pasal 49 huruf a UU HKPD merupakan suatu keniscayaan untuk mengakomodir kebutuhan berniaga masyarakat dengan memberikan kepastian hukum serta menantisipasi adanya celah hukum (*loopholes*) yang berpotensi merugikan pendapatan daerah.
- m. Bahwa perubahan rumusan tersebut telah membuka ruang bagi Pemerintah Daerah untuk menyusun peraturannya masing-masing untuk melakukan pemungutan BPHTB berdasarkan PPJB, namun dengan tetap mempertimbangkan rasa keadilan dalam sistem perpajakan.
- n. Bahwa rasa keadilan yang Pemerintah maksud adalah apabila pembayaran BPHTB dilakukan ketika dibuat dan ditandatanganinya

PPJB, maka hal tersebut dapat dianggap sebagai pembayaran BPHTB hak atas tanah dan/atau bangunan yang akan diterimanya.

- o. Bahwa kemudian apabila ternyata pembayaran BPHTB kurang atau lebih, atau sekiranya PPJB tersebut batal, maka pembayaran BPHTB tersebut tentu dapat dilakukan restitusi atau dilakukan pembayaran tambahan atas kurang bayar tersebut.
- p. Bahwa dengan menganup konsep tersebut, maka wajib pajak ataupun subjek hukum yang melakukan pembayaran BPHTB berdasarkan PPJB tetap hanya akan melakukan pembayaran BPHTB untuk 1 kali perolehan hak atas tanah dan/atau bangunannya.
- q. Bahwa atas dasar tersebut dan dengan mempertimbangkan realita di lapangan, maka sangatlah berdasar apabila terutangnya BPHTB adalah sejak dibuat dan ditandatanganinya PPJB sebagaimana rumusan UU HKPD saat ini.
- r. Bahwa dengan berdasarkan pada hal-hal yang Pemerintah sampaikan di atas, maka Pemerintah menilai jika ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPD sama sekali tidak menimbulkan kerugian yang nyata sebagaimana Pemohon dalilkan.
- s. Bahwa dengan demikian, maka telah terbukti jika dalil-dalil Pemohon yang pada intinya menyatakan frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam Pasal 49 huruf a UU HKPD inkonstitusional adalah dalil yang mengada-ada dan tidak berdasar hukum, sehingga Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi agar sekiranya dapat menolak dalil-dalil Pemohon tersebut.

3. Tanggapan Pemerintah Terhadap Dalil Pemohon Atas Pasal 49 huruf b UU HKPD

- a. Bahwa sebagaimana telah Pemerintah sampaikan, norma yang terdapat dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD mengatur mengenai kewajiban pembayaran BPHTB yang timbul pada seorang subjek hukum apabila telah membuat dan menandatangani hibah wasiat.
- b. Bahwa pengaturan dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD merupakan penerusan ketentuan dalam UU sebelumnya yaitu UU 28/2009 yang pada intinya sama yaitu mengatur mengenai kewajiban pembayaran

BPHTB yang timbul pada seorang subjek hukum apabila telah membuat dan menandatangani hibah wasiat.

- c. Bahwa atas dasar tersebut, maka tidak tepat apabila Pemohon berdalil ketentuan Pasal 49 huruf b UU HKPD merugikan Pemohon baik ketika Pemohon bertindak sebagai pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat ataupun ketika Pemohon berkedudukan sebagai penerima waris dalam suatu hibah wasiat, karena Pasal 49 huruf b UU HKPD merupakan penerusan dari UU 28/2009 yang tidak mengubah konsep hibah wasiat sebagaimana disampaikan Pemohon.
- d. Bahwa sekali lagi Pemerintah tekankan, UU HKPD tidak mengatur mengenai waktu melakukan kewajiban pembayaran BPHTB, namun konseptual BPHTB dalam UU HKPD adalah mengatur mengenai objek yang dikenakan BPHTB dan saat terutanganya. Sehingga tidak tepat apabila Pemohon menyatakan sejak penandatanganan hibah wasiat, maka telah terjadi peralihan hak/perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pemberi hibah wasiat kepada penerima wasiat pada saat dibuat dan ditandatangani akta hibah wasiat.
- e. Bahwa Pemohon telah keliru dan salah dalam memahami konteks Pasal 49 huruf b UU HKPD, karena pada dasarnya hibah wasiat merupakan suatu perbuatan hukum, yang di mana hibah wasiat tersebut hanya dapat berlaku setelah suatu peristiwa hukum terjadi, yaitu pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat meninggal dunia.
- f. Bahwa lebih lanjut, tidak terdapat pengaturan dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD yang menyatakan jika penandatanganan hibah wasiat berarti telah terjadi peralihan hak, sehingga penafsiran Pemohon sangat tidak berdasar.
- g. Bahwa selain itu, Pemohon juga telah keliru memahami konseptual BPHTB, karena pada dasarnya yang melakukan pembayaran BPHTB adalah penerima waris dalam suatu hibah wasiat yang menerima hak atas tanah dan/atau bangunan, bukanlah pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat sebagaimana dalil Pemohon pada halaman 32 butir b dan butir c.

- h. Bahwa pembayaran BPHTB merupakan persyaratan yang harus dipenuhi penerima waris dalam suatu hibah wasiat ketika melakukan peralihan/pendaftaran hak atas tanah dan/atau bangunan yang diperoleh dari pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat.
- i. Bahwa sekali lagi Pemerintah tekankan, klausul "*terutang*" pada Pasal 49 huruf b UU HKPD tidak mewajibkan subjek hukum dalam suatu akta hibah wasiat untuk membayar BPHTB seketika akta hibah wasiat dibuat dan ditandatangani. Artinya subjek hukum diberikan keleluasaan untuk menentukan waktu pembayaran BPHTB yang terutang tersebut, yaitu apakah pembayaran BPHTB terutang dilakukan ketika terjadi peralihan peralihan/pendaftaran hak atas tanah dan/atau bangunan ataupun pembayaran BPHTB ketika akta hibah wasiat dibuat dan ditandatangani.
- j. Bahwa terlepas dari hal-hal tersebut, tetap yang menjadi poin penting adalah subjek hukum yang melakukan pembayaran BPHTB dalam suatu akta hibah wasiat. Pada dasarnya yang berkewajiban untuk melakukan pembayaran BPHTB berdasarkan hibah wasiat adalah penerima waris, karena pihak tersebut mendapatkan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat.
- k. Bahwa akan menimbulkan kebingungan dan keanehan apabila subjek hukum (Pemohon) yang mendudukkan posisinya sebagai pewaris/pemberi dalam suatu akta hibah wasiat namun melakukan pembayaran BPHTB. Padahal sebagaimana Pemerintah sampaikan, BPHTB harusnya dibayar oleh penerima waris berdasarkan hibah wasiat tersebut.
- l. Bahwa atas dasar tersebut, maka tidak berdasar apabila Pemohon menyatakan pihaknya yang bertindak sebagai pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat ataupun ketika Pemohon berkedudukan sebagai penerima waris dalam suatu hibah wasiat mengalami kesulitan untuk melakukan restitusi BPHTB yang telah dibayarkan.
- m. Bahwa selain itu, tidak relevan pula apabila Pemohon mendalilkan ketentuan Pasal 49 huruf b UU HKPD membatasi kewenangan Pemohon sebagai pewaris/pemberi dalam suatu akta hibah wasiat

untuk mencabut surat wasiat dan membatasi Pemohon untuk membuat wasiat tanpa sepengetahuan penerima wasiat karena Pemohon sebagai pemberi hibah wasiat harus meminta NPWP penerima hibah wasiat untuk membayarkan BPHTB.

- n. Bahwa sekali lagi Pemerintah tekankan, ketentuan Pasal 49 huruf b UU HKPD sama sekali tidak mengubah konsep hibah wasiat sebagaimana penafsiran Pemohon, sehingga tidak berdasar apabila Pemohon mendalilkan pihaknya sebagai penerima hibah wasiat tidak dapat menolak warisan yang diberikan kepadanya.
- o. Bahwa kekhawatiran Pemohon baik ketika bertindak sebagai pewaris/pemberi waris dalam suatu hibah wasiat ataupun ketika Pemohon berkedudukan sebagai penerima waris dalam suatu hibah wasiat atas pemberlakuan Pasal 49 huruf b UU HKPD hanya asumsi belaka yang didasarkan pada pemahaman dan penafsiran Pemohon yang keliru.
- p. Bahwa faktanya terutangnya BPHTB ketika dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat telah berlaku sejak tahun 2009 sesuai dengan UU 28/2009, yang di mana selama penerapan norma tersebut sama sekali tidak terjadi permasalahan hukum sebagaimana yang didalilkan Pemohon.
- q. Bahwa dengan demikian, maka telah terbukti jika dalil-dalil Pemohon yang pada intinya menyatakan frasa "*hibah wasiat*" dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD inkonstitusional adalah dalil yang mengada-ada dan tidak berdasar hukum, sehingga Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi agar sekiranya dapat menolak dalil-dalil Pemohon tersebut.

4. Tanggapan Pemerintah Atas Dalil Pemohon Yang Menyatakan Pemberlakuan Ketentuan Pasal 49 Huruf c Berpotensi Merugikan Hak Konstitusional Pemohon Sebagai Notaris

- a. Bahwa Pemohon mendalilkan jika sampai saat ini tidak terdapat pengaturan secara tegas dalam undang-undang mengenai pembuktian seseorang sebagai ahli waris, sehingga Pemohon berpendapat seharusnya frasa "*penerima waris*" dalam Pasal 49

huruf c UU HKPD seharusnya mengatur mengenai pembuktian seseorang sebagai ahli waris.

- b. Bahwa meskipun telah menyadari jika terhadap permasalahan Pemohon tersebut sebenarnya telah diatur Peraturan Menteri ATR/BPN Nomor 16 Tahun 2021, namun Pemohon berpendapat Peraturan Menteri tersebut hanya berlaku khusus untuk waris dalam bidang hak atas tanah dan/atau bangunan dan bukan untuk warisan selain hak atas tanah dan/atau bangunan (bukan untuk semua jenis warisan).
- c. Bahwa sebagaimana telah Pemerintah sampaikan, Pasal 49 UU HKPD pada dasarnya mengatur mengenai kewajiban pembayaran BPHTB yang timbul pada seorang subjek hukum, yang di mana kaitannya dengan Pasal 49 huruf c UU HKPD maka timbulnya kewajiban pembayaran BPHTB berdasarkan waris.
- d. Bahwa esensi ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD hanyalah terkait dengan terutangnya BPHTB oleh penerima waris atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan, sehingga tidak tepat apabila dalam pasal *a quo* dimasukan pengaturan mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan.
- e. Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut, maka Pemerintah menilai potensi permasalahan hukum yang disampaikan oleh Pemohon bukan karena pemberlakuan dari norma Pasal 49 huruf c UU HKPD, sehingga dalil-dalil Pemohon yang menyatakan ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD inkonstitusional adalah dalil-dalil yang tidak relevan, terlebih potensi kerugian yang disampaikan oleh Pemohon hanya merupakan asumsi.
- f. Bahwa terlepas dari hal-hal tersebut, apabila benar (*quad non*) mengikuti kehendak Pemohon dengan mengatur mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD, maka setidaknya terdapat 2 permasalahan yang sekiranya berpotensi terjadi yaitu:
 - 1) Pengaturan yang rigid mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan dapat menimbulkan kesulitan dan permasalahan hukum ke depannya; dan

- 2) Pengaturan mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan merupakan norma yang baru, yang di mana norma tersebut sama sekali berbeda dengan norma dalam Pasal 49 UU HKPD.
- g. Bahwa Pemerintah memandang pengaturan secara terbatas mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan sebagaimana dalil dan petitum Pemohon sama sekali bukan solusi untuk menyelesaikan potensi permasalahan Pemohon, malah cenderung mempersempit ruang hukum untuk melakukan penafsiran mengenai ahli waris itu sendiri.
- h. Bahwa tidak tertutup kemungkinan di kemudian hari terdapat hal-hal lain mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan yang tidak tercakup sebagaimana kehendak petitum Pemohon terhadap ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD.
- i. Bahwa atas dasar tersebut, maka Pemerintah menilai pengaturan mengenai pembuktian ahli waris sebaiknya cukup diatur dalam aturan yang bersifat teknis, yang dalam hal ini Peraturan Menteri ATB/BPN dalam hal warisan berupa tanah, ataupun diatur dalam peraturan perundang-undangan yang lebih umum yaitu dalam KUHPerdara.
- j. Bahwa lebih lanjut, pengaturan mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan dimuat dalam Pasal 49 dalam UU HKPD khususnya pada huruf c jugalah tidak tepat.
- k. Bahwa sebagaimana diketahui, esensi pengaturan dari UU HKPD terutama mengenai norma yang terkandung dalam Pasal 49 adalah kewajiban pembayaran BPHTB yang timbul pada seorang subjek hukum.
- l. Bahwa atas dasar tersebut, maka dengan memasukkan norma terkait perumusan pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD akan menyebabkan Pasal 49 memiliki 2 norma, yaitu norma mengenai kewajiban pembayaran BPHTB dan norma mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan.
- m. Bahwa selain akan menimbulkan kebingungan dan ketidakpastian hukum, pengaturan 2 (dua) norma dalam 1 (satu) pasal juga menyalahi teknis penyusunan peraturan perundang-undangan yang

terdapat dalam Lampiran I Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, yang berbunyi:

**TEKNIS PENYUSUNAN NASKAH AKADEMIK RANCANGAN
UNDANG-UNDANG**

Butir 77

“Pasal merupakan satuan aturan dalam Peraturan Perundang undangan yang memuat satu norma jika tanpa ayat dan memiliki keterkaitan dan dirumuskan dalam satu kalimat yang disusun secara singkat, jelas, dan lugas. Pasal juga merupakan satuan aturan dalam Peraturan Perundang undangan yang dapat memuat sejumlah norma dalam beberapa ayat yang memiliki keterkaitan. Rumusan norma dalam ayat dirumuskan dalam satu kalimat satu ayat yang disusun secara singkat, jelas, dan lugas”

- n. Bahwa selain itu, apabila mencermati dalil-dalil Pemohon terutama terkait dengan kekhawatiran Pemohon mengenai pemberlakuan Pasal 49 huruf c UU HKPD, Pemerintah menilai jika kekhawatiran Pemohon sangatlah tidak berdasar, terbukti hingga saat ini Pemohon tidak dapat membuktikan adanya putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap (*in kracht*) yang sekiranya merugikan Pemohon karena tidak adanya pengaturan pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan.
- o. Bahwa dengan demikian, maka telah terbukti jika dalil-dalil Pemohon yang pada intinya menyatakan frasa “*penerima waris*” dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD inkonstitusional adalah dalil yang mengada-ada dan tidak berdasar hukum, sehingga Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi agar sekiranya dapat menolak dalil-dalil Pemohon tersebut.

D. Kesimpulan

1. Bahwa Pemohon telah keliru dalam memahami dan menafsirkan frasa “*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” dalam Pasal 44 Ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPD, karena pada

dasarnya pengenaan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali atas harta warisan telah sesuai ketentuan pasal tersebut. Selain itu, permasalahan hukum yang dialami oleh Pemohon adalah karena Pemohon tidak mampu membayar BPHTB Waris, sehingga tidak relevan apabila Pemohon mengajukan uji materiil terhadap frasa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" dalam Pasal 44 Ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPD.

2. Bahwa perubahan frasa terkait terutangnya BPHTB untuk jual beli dari AJB ke PPJB merupakan penyesuaian terhadap perkembangan hukum yang ada. Selain itu, penyesuaian tersebut dilakukan untuk mengakomodir kebutuhan hukum masyarakat serta untuk menutup celah hukum (*loopholes*) yang sering kali digunakan sebagai sarana untuk melakukan penghindaran pajak (*tax evasion*).
3. Bahwa pemberlakuan Pasal 49 huruf b UU HKPD sama sekali tidak mengubah konseptual hibah wasiat, terlebih norma dalam pasal tersebut telah berlaku sejak tahun 2009 dengan UU 28/2009, sehingga dalil-dalil Pemohon hanya merupakan kesalahan dan kekeliruan Pemohon dalam memahami suatu ketentuan.
4. Bahwa Pemohon telah keliru dengan memasukkan norma terkait pembuktian seseorang sebagai ahli waris dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD, karena hal tersebut sama sekali berbeda dengan norma yang terkandung dalam Pasal 49 UU HKPD.
5. Bahwa Pemohon telah keliru dalam memahami dan menafsirkan norma dalam Pasal 44 huruf a angka 7 dan Pasal 49 UU HKPD. Selain itu, pada dasarnya dalil-dalil permohonan Pemohon hanya merupakan permasalahan teknis dan merupakan permasalahan ketika dalam praktik di lapangan, yang di mana hal tersebut tidak diakibatkan karena permasalahan inkonstitusionalitas Pasal 44 dan Pasal 49 UU HKPD.
6. Bahwa dapat Pemerintah sampaikan, apabila petitum permohonan Pemohon dikabulkan, maka hal tersebut akan menimbulkan potensi berkurangnya PAD terutama atas pajak yang berasal dari BPHTB.
7. Berdasarkan uraian tersebut di atas, ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah

Pusat dan Pemerintahan Daerah tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) dan Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, maka menurut Pemerintah terhadap dalil Pemohon tersebut menjadi tidak beralasan dan tidak berdasar, sehingga adalah tepat jika Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana **menyatakan Menolak Permohonan Materiil Pemohon.**

V. PETITUM

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa, memutus dan mengadili permohonan pengujian (*constitutional review*) Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah terhadap Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Presiden secara keseluruhan;
2. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menolak permohonan pengujian materiil Pemohon dalam Perkara Nomor 117/PUU-XXI/2023 untuk seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet onvankelijk verklaard*);
4. Menyatakan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah **tidak bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

KETERANGAN TAMBAHAN (bertanggal 28 Februari 2024)

A. Sejarah Pengaturan Mengenai Pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dalam Undang-Undang

Semula Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (selanjutnya disebut “BPHTB”) merupakan pajak pemerintah pusat yang pemungutannya sepenuhnya dilakukan oleh Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pajak. Adapun dasar hukum pemungutan BPHTB oleh Pemerintah Pusat

diatur dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (selanjutnya disebut “UU 21/1997”), yang kemudian mengalami perubahan 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 “UU 20/2000”). Seiring dengan berkembangnya sistem pemerintahan desentralisasi dan otonomi daerah, maka telah terjadi pergeseran kewenangan pemungutan atas BPHTB yang semula merupakan pajak pemerintah pusat menjadi pajak daerah.

Bahwa pergeseran kewenangan pemungutan BPHTB dari Pemerintah Pusat kepada Pemerintahan Daerah bertujuan untuk mendukung penyelenggaraan otonomi daerah. Kewenangan Pemerintahan Daerah untuk melakukan pemungutan BPHTB diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (selanjutnya disebut “UU 28/2009”). Berdasarkan undang-undang tersebut pula, maka diharapkan Pemerintah Daerah dapat memaksimalkan potensi daerahnya masing-masing guna mencapai kemandirian fiskal daerah.

Kini UU 28/2009 telah dicabut dan digantikan dengan UU HKPD, namun esensinya kewenangan pemungutan BPHTB tetap berada di Pemerintah Daerahan yang dalam hal ini Pemerintah Kabupaten/Kota. UU HKPD sejatinya merupakan penggabungan dua undang-undang yaitu Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan dengan UU 29/2009. Adanya perubahan yang dilakukan dalam UU HKPD, terutama terkait dengan BPHTB, tentu diharapkan dapat meningkatkan kemandirian fiskal Pemerintah Daerah. Adapun salah satu perubahan yang saat ini dipermasalahkan oleh Pemohon adalah terkait dengan ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPD, yang di mana dapat Pemerintah sampaikan alasan serta pertimbangan hukum adanya perubahan tersebut antara lain:

A. 1. Perubahan Pengaturan Terkait Saat Terutangnya BPHTB Untuk Pemindahan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Jual Beli Dalam UU HKPD

Bahwa berdasarkan UU 21/1997 jo. UU 20/2000 dan UU 28/2009, diketahui jika saat terutangnya BPHTB untuk jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan ditetapkan pada tanggal dibuat dan

ditandatanganinya akta. Ketentuan tersebut telah berubah dengan berlakunya Pasal 49 huruf a UU HKPD yang mengatur saat terutangnya BPHTB untuk jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli (selanjutnya disebut "PPJB").

Adapun pertimbangan ditetapkannya PPJB sebagai titik awal munculnya kewajiban/terutang BPHTB sebagai penerima hak atas tanah dan/atau bangunan dalam transaksi jual beli adalah sebagai berikut:

- a. Pada dasarnya penetapan saat terutang BPHTB ditentukan dari suatu perbuatan hukum paling awal yang mungkin dilakukan oleh para pihak dalam melakukan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Dikarenakan adanya kemungkinan penggunaan PPJB sebagai perbuatan hukum paling awal sebelum melakukan AJB untuk peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan, maka terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah saat dibuat dan ditandatanganinya PPJB sebagai perbuatan hukum paling awal dari jual beli. Hal tersebut dikarenakan subjek hukum (pembeli/wajib pajak) dan objek BPHTB dalam suatu PPJB sudah dapat ditentukan secara jelas dan pasti, sehingga dapat ditetapkan *starting point* terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah saat dibuat dan ditandatanganinya PPJB.
- b. Apabila berpandangan dari sudut asas manfaat perpajakan, maka pada dasarnya seorang pembeli/wajib pajak telah memperoleh nilai manfaat atas objek berupa hak atas tanah dan/atau bangunan dalam suatu PPJB. Bahwa nilai manfaat yang diperoleh oleh seorang pembeli/wajib pajak pada dasarnya bisa berbentuk penempatan/penguasaan fisik atas suatu hak atas tanah dan/atau bangunan. Selain itu, seorang pembeli/wajib pajak pada dasarnya juga telah menikmati nilai tambah ekonomis atas suatu hak atas tanah dan/atau bangunan yang dimilikinya berdasarkan suatu PPJB.

Bahkan dalam keadaan tertentu, PPJB secara hukum juga telah menyebabkan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan layaknya AJB. Hal tersebut sebagaimana telah ditekankan oleh

Mahkamah Agung sesuai dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016, pada rumusan kamar perdata angka 7 yang menyatakan:

“Peralihan hak atas tanah berdasarkan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) secara hukum terjadi jika pembeli telah membayar lunas harga tanah serta telah menguasai objek jual beli dan dilakukan dengan itikad baik.”.

Selain adanya manfaat yang diterima pembeli/wajib pajak, maka sebenarnya terdapat kondisi yang menyebabkan PPJB secara hukum telah menyebabkan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Berdasarkan hal-hal tersebut maka sangat berdasar apabila Pemerintah dalam hal ini memungut BPHTB berdasarkan PPJB itu sendiri. Selain itu, pemungutan BPHTB berdasarkan PPJB merupakan upaya pemerintah untuk meminimalisir *tax avoidance* dan *tax evasion* serta untuk memperluas basis pajak BPHTB bagi Pemerintahan Daerah.

- c. *Tax avoidance* dan *tax evasion* dapat terjadi mengingat terdapat faktual hukum dalam masyarakat di mana para pihak dalam suatu perjanjian jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan dengan PPJB tidak menindaklanjuti atau menunda pengesahan PPJB menjadi AJB. Hal tersebut dikarenakan pengaturan dalam UU 28/2009 mengenai terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta (AJB). Sehingga apabila para pihak terus melakukan jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan menggunakan PPJB, maka atas PPJB tersebut tidak dapat dilakukan pemungutan BPHTB.

Sehingga, untuk menutup *loopholes* dan untuk meminimalisir *tax avoidance* serta untuk mengoptimalkan basis pajak BPHTB bagi Pemerintah Daerah dengan mengeliminasi *tax evasion*, maka dalam UU HKPD pengaturan mengenai saat terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB. Dengan demikian, maka harapannya UU HKPD dapat meminimalisir terjadinya kehilangan potensi penerimaan BPHTB sebagaimana

yang telah Pemerintah sampaikan sekaligus kebijakan tersebut dapat memperluas basis pajak pemungutan BPHTB bagi Pemerintahan Daerah.

A. 2. Pengaturan Mengenai Hibah Wasiat Dalam UU HKPD

Pengaturan mengenai terutangnya BPHTB karena pemindahan hak berdasarkan hibah wasiat dalam UU HKPD sama sekali tidak mengalami perubahan dari UU 28/2009. Artinya, ketentuan dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD terkait saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat merupakan hasil adopsi secara utuh dari undang-undang sebelumnya yaitu UU 28/2009. Hal tersebut telah membuktikan jika selama ini penerapan mengenai pasal *a quo* sama sekali tidak ada permasalahan hukumnya di lapangan.

Bahwa apabila menelusuri lebih jauh dalam UU 21/1997 jo. UU 20/2000, memang terdapat perbedaan mengenai saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat. Berdasarkan Pasal 9 UU 21/1997 jo. UU 20/2000, disebutkan saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan. Ketentuan tersebut mengalami perubahan ketika UU 21/1997 jo. UU 20/2000 dicabut dan digantikan dengan UU 28/2009.

Meski terdapat perubahan mengenai saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat, namun esensinya perubahan tersebut sama sekali tidak mengubah konseptual mengenai hibah wasiat itu sendiri. Pemerintah tidak menemukan adanya permasalahan hukum ataupun kerugian konstitusional atas perubahan yang terjadi. Adapun pertimbangan ditetapkannya pembuatan dan penandatanganan akta hibah wasiat sebagai titik awal munculnya kewajiban/terutang BPHTB sebagai penerima hak atas tanah dan/atau bangunan dalam hibah wasiat adalah sebagai berikut:

- a. Subjek hukum (ahli waris/wajib pajak) dan objek BPHTB dalam suatu akta hibah wasiat sudah dapat ditentukan secara jelas dan pasti, maka dapat ditetapkan *starting point* terutangnya BPHTB

untuk hibah wasiat adalah saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat;

- b. Adanya perubahan terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan menjadi sejak dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat lebih mempermudah kepentingan ahli waris/wajib pajak ketika melakukan proses balik nama atas harta warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan.

Apabila tetap menggunakan rumusan sebelumnya yaitu:

“Saat terutang pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan karena waris dan hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan kabupaten/kota.”

ketika seorang ahli waris/wajib pajak melakukan balik nama, maka ahli waris/wajib pajak tersebut harus 2 (dua) kali ke Kantor Pertanahan, yaitu 1 (satu) kali ketika melakukan pendaftaran peralihan hak (sebelum membayar BPHTB) sehingga muncul kewajiban terutang BPHTB-nya dan 1 (satu) kali lagi kembali ke Kantor Pertanahan ketika setelah membayar lunas BPHTB sebagai persyaratan balik nama hak atas tanah dan/atau bangunan.

Lebih lanjut, apabila menggunakan skema terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat adalah saat dibuat dan ditandatanganinya akta, maka seorang ahli waris/wajib pajak tidak perlu sampai 2 (dua) kali ke Kantor Pertanahan. Hal tersebut dikarenakan ahli waris/wajib pajak telah terutang BPHTB sejak dibuatnya akta hibah wasiat, sehingga ahli waris/wajib pajak dapat membayar BPHTB-nya langsung tanpa harus terlebih dahulu ke Kantor Pertanahan. Ahli waris/wajib pajak hanya perlu ke Kantor Pertanahan ketika telah membayar lunas BPHTB. Dalam alur waktu tersebut terlihat adanya kemudahan bagi pewaris karena tidak perlu 2 (dua) kali bolak balik hanya untuk memulai waktu terutangnya BPHTB.

Terlepas dari adanya perubahan tersebut, terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat adalah saat dibuat dan ditandatanganinya akta juga sama sekali tidak menegasikan hak pewaris untuk menolak harta warisannya tersebut. Seorang ahli waris tetap dapat menerima ataupun menolak harta warisan sesuai kehendaknya. Pengaturan mengenai terutangnya

BPHTB untuk hibah wasiat dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD sama sekali tidak mengatur mengenai kewenangan seorang ahli waris, karena pada dasarnya yang menjadi fokus utama dalam Pasal 49 UU HKPD adalah terkait dengan terutangnya pajak/BPHTB.

A. 3. Pengaturan Mengenai Frasa “*Pemisahan Hak Yang Mengakibatkan Peralihan*” Dalam UU HKPD

Bahwa pengaturan mengenai “*Perolehan Hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” dalam batang tubuh UU 21/1997 jo. UU 20/2000 diadopsi dalam UU Nomor 28/2009, yang kemudian ketentuan tersebut juga diadopsi dalam UU HKPD. Frasa “*Perolehan Hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” sama sekali tidak mengalami perubahan dari UU 21/1997 jo. UU 20/2000 hingga UU HKPD.

Meski ketentuan dalam batang tubuh tersebut diadopsi dan tidak mengalami perubahan hingga UU HKPD, namun penjelasan dalam UU 21/1997 jo. UU 20/2000 terkait norma “*Perolehan Hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” tidak diadopsi dalam penjelasan UU 28/2009 maupun UU HKPD.

Namun dikarenakan substansi yang diatur dalam UU 21/1997 jo. UU 20/2000 diadopsi sepenuhnya dalam UU 28/2009 dan UU HKPD, di mana tidak terdapat perubahan norma sama sekali, maka sangat berdasar apabila pemahaman atau penafsiran atas norma “*Perolehan Hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” dalam UU HKPD dapat menggunakan penjelasan dalam UU 21/1997 jo. UU 20/2000 (penafsiran historis/ *intrepretation in history*).

Lebih lanjut Pemerintah sampaikan, pemahaman atau penafsiran atas ketentuan penjelasan UU 20/2000 mengenai “*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*” masih tetap terus diatur dalam Peraturan Daerah mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, sehingga pemahaman atau penafsiran atas “*pemisahan hak yang*

mengakibatkan peralihan” tetap hidup dan digunakan dalam pemungutan BPHTB di daerah. Hal ini misalnya dapat dilihat pada penjelasan Pasal 3 ayat (2) angka 7 Perda Provinsi DKI Jakarta Nomor 18 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang merupakan pelaksanaan UU 28/2009, kemudian diganti dengan penjelasan Pasal 37 ayat (1) angka 7 Perda Provinsi DKI Jakarta Nomor 1 Tahun 2024 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang disusun berdasarkan UU HKPD.

Bahwa atas dasar tersebut, maka ilustrasi yang Pemerintah sampaikan merujuk kepada penjelasan yang tersurat dalam penjelasan UU 21/1997 jo. UU 20/2000 terutama pada penjelasan pasal demi pasal angka 2 Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU 21/1997 jo. UU 20/2000.

Penjelasan UU 21/1997 jo. UU 20/2000 angka 2 Pasal 2 ayat (2) angka 7

“Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama.”

Bahwa selanjutnya terkait dengan dalil Pemohon mengenai keberatannya terhadap pengenaan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali terhadap harta warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan, maka sebenarnya hal tersebut telah diantisipasi dengan adanya aturan Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertahanan 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 (selanjutnya disebut “Permen ATR Nomor 16/2021”). Dalam Permen ATR Nomor 16/2021 Pasal 1 butir 32 mengenai perubahan Pasal 111 pada intinya mengatur pendaftaran atas harta warisan dapat dilakukan dengan pembuatan akta mengenai pembagian waris yang telah disepakati antara ahli waris. Dengan adanya ketentuan dimaksud, maka para ahli waris/Pemohon dapat membuat kesepakatan mengenai pihak-pihak yang akan dicantumkan dalam harta warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut.

Bahwa dengan demikian, maka yang menjadi poin penting adalah ketika melakukan pendaftaran awal atas warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan. Karena pada dasarnya para ahli waris dengan dasar kesepakatan dapat menentukan nama yang akan dicatat dalam suatu warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan. Apabila sedari awal atas warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan disepakati untuk dilakukan pencatatan atas nama kolektif seluruh ahli waris ataupun atas nama satu atau sebagian ahli waris saja, maka dalam hal tersebut hanya akan dikenakan BPHTB Waris.

B. Mengenai Insentif Yang Diberikan Kepada Masyarakat Terkait BPHTB

Sejak pertama kali ketentuan mengenai BPHTB diimplementasikan dalam UU 21/1997 jo. UU 20/2000 jo. UU 28/2009 jo. UU HKPD, khususnya pengaturan mengenai BPHTB, terdapat pengecualian dalam peraturan perundang-undangan maupun peraturan pelaksanaannya, sebagai berikut:

- a. Pasal 2 PP Nomor 111 Tahun 2000 (yang merupakan aturan pelaksanaan dari UU 21/1997 jo. UU 20/2000) mengatur bahwa BPHTB yang terutang atas perolehan hak karena waris dan hibah wasiat adalah sebesar 50% (lima puluh persen) dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang seharusnya terutang/dibayar;
- b. Pasal 107 ayat (2) huruf e UU 28/2009 mengatur bahwa kepala daerah dapat mengurangi (insentif) ketetapan pajak terutang berdasarkan pertimbangan kemampuan membayar Wajib Pajak atau kondisi tertentu objek pajak;
- c. Pasal 44 ayat (4) huruf h UU HKPD, mengatur bahwa yang dikecualikan dari objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan untuk masyarakat berpenghasilan rendah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Selain itu, sesuai ketentuan Pasal 96 UU HKPD, Kepala Daerah dapat memberikan keringanan, pengurangan, pembebasan, dan penundaan pembayaran atas pokok dan/atau sanksi Pajak dan Retribusi dengan memperhatikan kondisi wajib pajak atau wajib retribusi dan/atau objek pajak atau objek retribusi;

Pengecualian dalam UU HKPD dan peraturan pelaksanaannya tersebut menunjukkan adanya keberpihakan Pemerintah dalam menyusun regulasi

kepada masyarakat yang tidak memiliki kemampuan finansial dalam membayar pajak daerah termasuk di dalamnya BPHTB.

Bahwa selain itu, Pemerintah Daerah selaku pihak yang menarik BPHTB juga berwenang untuk memberikan insentif berupa Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP), sehingga untuk nilai aset-aset tertentu sangat dimungkinkan dikenai pembebasan BPHTB karena nilai hak atas tanah dan/atau bangunan karena waris yang diperoleh seorang subjek pajak sama dengan atau lebih kecil dari NPOPTKP.

Bahwa lebih lanjut, terkait dengan pertanyaan mengenai pembuktian seseorang ahli waris atas suatu hak atas tanah dan/atau bangunan telah diatur dalam Pasal 111 ayat (1) huruf c Permen ATR Nomor 16/2021. Selain daripada itu, Pemerintah dalam hal ini tidak memiliki kapasitas untuk menanggapi selebihnya, karena pada dasarnya dalam UU HKPD tidak mengatur mengenai pembuktian mengenai ahli waris.

Lagi pula jika benar (*quad non*) terdapat permasalahan hukum mengenai pembuktian seseorang sebagai ahli waris sebagaimana yang didalilkan oleh Pemohon, maka menurut hemat Pemerintah hal tersebut tidak diakibatkan karena pemberlakuan ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD. Bahwa norma yang terkandung dalam Pasal 49 adalah mengenai terutangnnya BPHTB (pajak), sehingga tidak tepat apabila Pemohon mengaitkannya dengan permasalahan hukum mengenai waris ataupun pembuktian mengenai ahli waris untuk seluruh jenis harta warisan.

Apabila benar (*quad non*) terdapat permasalahan hukum mengenai pembuktian seseorang sebagai ahli waris, maka seharusnya cukup dilakukan revisi terkait peraturan teknis terkait saja. Selain itu, dapat Pemerintah sampaikan pada dasarnya pembuktian mengenai ahli waris untuk seluruh jenis warisan pada dasarnya tunduk kepada peraturan teknis terkait dan hukum waris serta hukum kebendaan yang berlaku dalam KUHPerdota.

Terlepas dari hal-hal tersebut, poin penting yang ingin Pemerintah sampaikan adalah norma yang terkandung dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD adalah terkait waktu terutangnnya BPHTB, sehingga akan menimbulkan ambiguitas hukum apabila mengatur mengenai pembuktian seseorang sebagai ahli waris dalam pasal *a quo*.

[2.4] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, Presiden dalam persidangan tanggal 27 Februari 2024 telah mengajukan 2 (dua) orang ahli yakni Prof. Dr. H. Eddy Suratman, S.E., M.A dan Eddy Supriadhi, S.ST yang menyampaikan keterangan lisan di bawah sumpah dan dilengkapi keterangan tertulis yang diterima oleh Mahkamah pada tanggal 23 Februari 2024 serta mengajukan 1 (satu) orang Ahli yakni Dr. Machfud Sidik, M.Sc. yang hanya menyampaikan keterangan secara tertulis yang diserahkan kepada Mahkamah pada tanggal 23 Februari 2024, yang masing-masing pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

AHLI PRESIDEN

1. Prof. Dr. H. Eddy Suratman, S.E., M.A

1. Indonesia telah melaksanakan kebijakan Desentralisasi Fiskal sejak tahun 2001 dengan tujuan antara lain untuk mengurangi ketimpangan fiskal antar level pemerintahan (*vertical fiscal imbalance*). Namun faktanya, setelah lebih 20 tahun pelaksanaan kebijakan Desentralisasi Fiskal tersebut ternyata ketimpangan fiskal antar level pemerintahan (*vertical fiscal imbalance*) cenderung makin tinggi yang ditandai dengan lambatnya peningkatan kemandirian fiskal atau tingginya peningkatan ketergantungan fiskal pemerintah kabupaten. Dalam lima tahun terakhir kemandirian fiskal pemerintah kabupaten hanya meningkat sekitar 2%, jauh lebih rendah dibandingkan peningkatan kemandirian fiskal pemerintah kota (sekitar 5%) dan pemerintah provinsi (sekitar 11%).

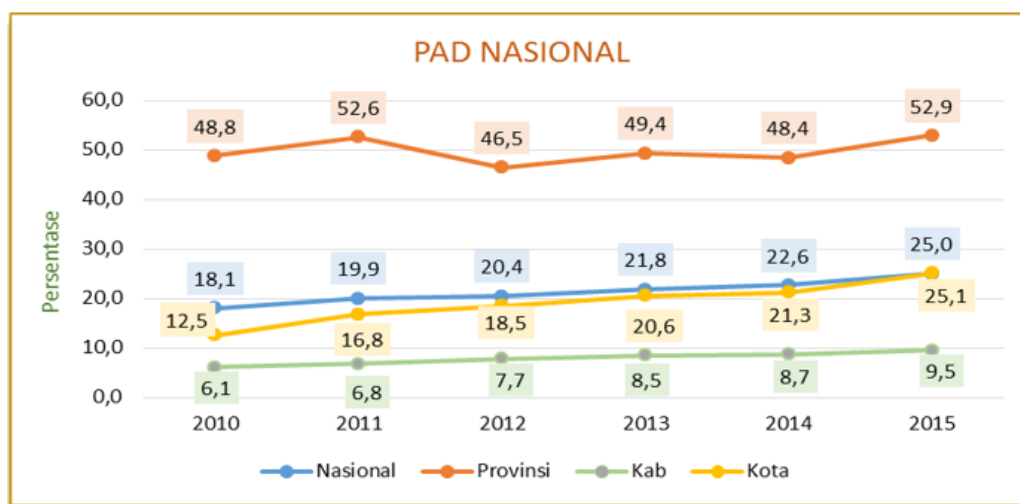
Tabel 1. Kemandirian Fiskal dan Ketergantungan Fiskal Berdasarkan level Pemerintahan, Tahun 2019-2023

| Rata-rata Rasio PAD terhadap Total Pendapatan (Kemandirian Fiskal) | | | | | | |
|---|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|
| No. | Lingkup | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
| 1 | Nasional | 24.78% | 26.49% | 26.84% | 29.08% | 29.47% |
| 2 | Provinsi | 46.03% | 48.40% | 48.85% | 55.63% | 57.33% |
| 3 | Kota | 29.96% | 31.95% | 32.29% | 34.58% | 35.15% |
| 4 | Kabupaten | 12.06% | 12.81% | 13.13% | 14.07% | 14.23% |
| Rata-rata Rasio Pendapatan Transfer terhadap Total Pendapatan (Ketergantungan Fiskal) | | | | | | |
| No. | Lingkup | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
| 1 | Nasional | 59.62% | 57.48% | 70.57% | 69.46% | 69.48% |
| 2 | Provinsi | 46.45% | 44.46% | 49.91% | 42.68% | 41.49% |
| 3 | Kota | 55.28% | 52.94% | 64.98% | 64.28% | 64.15% |
| 4 | Kabupaten | 67.77% | 65.90% | 83.55% | 84.52% | 84.71% |

Sumber: DJPK, Kemenkeu 2023 (diolah)

2. Sebenarnya pemerintah sudah berupaya memperbaiki kondisi ini dengan menerbitkan UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) dengan menyerahkan kewenangan pemungutan dua jenis pajak yang sangat potensial bagi pemerintah kabupaten kepada pemerintah kabupaten/kota, yaitu PBB P2 dan pajak BPHTB. Namun karena UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD ini relatif bias perkotaan, maka kemandirian fiskal pemerintah kabupaten tetap saja tumbuh paling lambat dibandingkan kemandirian fiskal pemerintah kota dan provinsi. Pasca penerapan UU PDRD, pada periode 2010-2015 kemandirian fiskal pemerintah kabupaten hanya meningkat sekitar 3%, lebih rendah dibandingkan peningkatan kemandirian fiskal pemerintah kota (sekitar 13%) dan pemerintah provinsi (sekitar 4%).

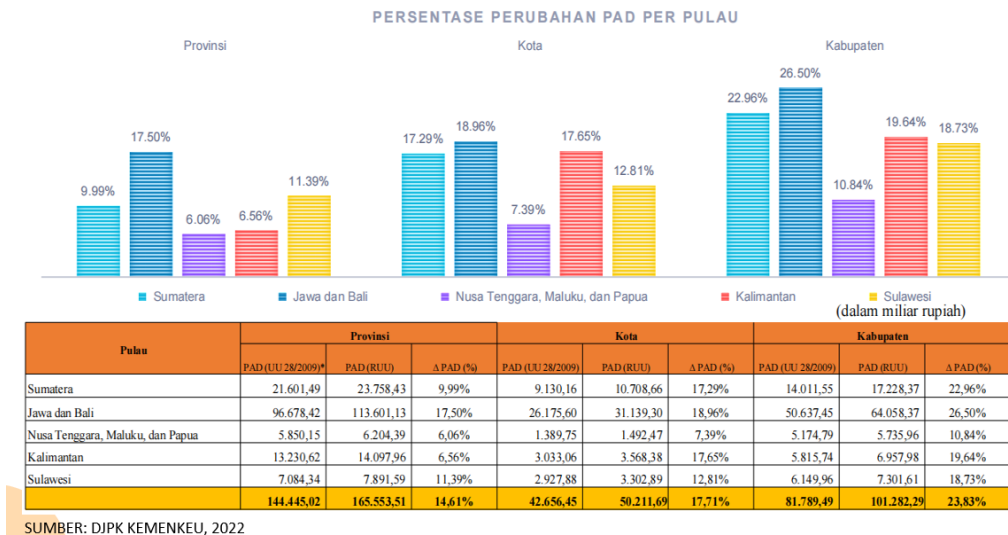
Grafik 1. Kemandirian Fiskal Berdasarkan level Pemerintahan Pasca Penerapan UU PDRD, Tahun 2010-2015



Sumber: DJPK, Kemenkeu 2016 (diolah)

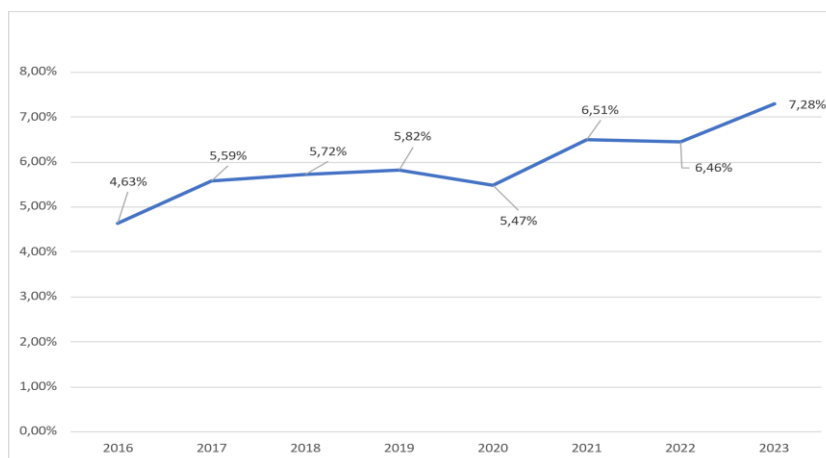
3. Untuk memperbaiki kondisi ini, pemerintah membentuk UU No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Pusat Daerah (HKPD) yang merupakan penggabungan dari UU No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan dengan UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD. Salah satu tujuan utama dari UU HKPD ini adalah untuk meningkatkan *local taxing power*, khususnya untuk mempercepat peningkatan kemandirian fiskal pemerintah kabupaten. Berdasarkan hasil simulasi DJPK Kemenkeu diketahui bahwa dalam pelaksanaan UU HKPD ini pemerintah kabupaten akan mengalami peningkatan PAD tertinggi, yaitu sekitar 23,83%, jauh lebih tinggi dibandingkan peningkatan PAD kota yang hanya meningkat sekitar 17,71% dan PAD provinsi yang hanya meningkat sekitar 14,61%.

Grafik 2. Dampak Perubahan Pengaturan PDRD dalam RUU HKPD Terhadap PAD Per Pulau (Tahun dasar 2019)



4. Dalam pelaksanaan UU HKPD salah satu jenis pajak yang diperkirakan akan berkontribusi besar terhadap peningkatan kemandirian fiskal pemerintah kabupaten adalah BPHTB karena dalam 8 tahun terakhir kontribusi BPHTB terhadap PAD cenderung terus mengalami peningkatan, yaitu dari 4,63% tahun 2016 menjadi 7,29% tahun 2023.

Grafik 3. Perkembangan Kontribusi BPHTB terhadap PAD Pemerintah Kabupaten, Tahun 2016-2023



Sumber: DJPK Kemenkeu, 2024 (diolah)

5. Disamping kontribusinya terhadap PAD yang terus meningkat, harus diakui bahwa BPHTB memang menjadi salah satu jenis pajak daerah paling potensial

di kabupaten. Tahun 2019 BPHTB menempati peringkat 1 sebagai penyumbang terbesar terhadap PAD dengan kontribusi sekitar 24,7%. Kemudian pada tahun 2023 BPHTB tetap menempati peringkat 1 sebagai penyumbang terbesar terhadap PAD dengan kontribusi yang lebih besar yaitu sekitar 27%.

**Tabel 2. Perkembangan Penerimaan Pajak Daerah (%)
Pemerintah Kabupaten Berdasarkan Jenis Pajak Daerah, Tahun
2019-2023**

| No | Jenis Pajak | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
|----|---|------------|------------|------------|------------|------------|
| 1 | Pajak Hotel | 10.7 | 4.3 | 2.8 | 6.9 | 10.8 |
| 2 | Pajak Restoran | 10.7 | 7.9 | 8.0 | 10.3 | 11.6 |
| 3 | Pajak Hiburan | 1.7 | 0.7 | 0.4 | 1.2 | 1.5 |
| 4 | Pajak Reklame | 1.2 | 1.3 | 1.3 | 1.2 | 1.1 |
| 5 | Pajak Penerangan Jalan | 24.6 | 28.8 | 27.3 | 25.1 | 23.1 |
| 6 | Pajak Parkir | 0.7 | 0.5 | 0.4 | 0.6 | 0.7 |
| 7 | Pajak Air Tanah | 1.5 | 1.8 | 1.7 | 1.6 | 1.4 |
| 8 | Pajak Sarang Burung Walet | 0.0 | 0.0 | 0.0 | 0.0 | 0.0 |
| 9 | Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan | 5.7 | 5.7 | 5.7 | 4.9 | 4.5 |
| 10 | Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBBP2) | 18.4 | 22.1 | 21.8 | 20.2 | 18.3 |
| 11 | Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) | 24.7 | 26.8 | 30.4 | 28.0 | 27.0 |
| | Jumlah | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |

Sumber: Direktorat PDRD DJPK Kemenkeu, 2024

6. Besarnya kontribusi BPHTB tersebut antara lain disebabkan oleh pelaksanaan substansi pengaturan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 yang sudah familiar bagi pemerintah daerah karena pengaturan ini sebenarnya sudah berlaku sejak lahirnya UU No. 20 Tahun 2000 tentang BPHTB khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7. Sangat mengherankan mengapa pemohon baru bereaksi terhadap pengaturan ini sekarang (terhadap UU HKPD), padahal UU HKPD sekedar mengulang (copy paste) dari UU 28 Tahun 2009 tentang PDRD dan UU PDRD juga sekedar mengulang (copy paste) dari UU No. 20 Tahun 2000 tentang BPHTB khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7.

Tabel 3. Pengaturan BPHTB (Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan) dalam beberapa Undang-Undang

| UU No. 20 Tahun 2000 | UU No. 28 Tahun 2009 | UU No. 1 Tahun 2022 |
|---|--|---|
| <p>Pasal 2: (1) Yang menjadi objek pajak adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan. (2) Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi: a. Pemindahan hak karena: 1. jual beli; 2. tukar menukar; 3. hibah; 4. hibah wasiat; 5. waris; 6. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya; 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan; 8. dst...</p> <p>Penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7: Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesame pemegang hak bersama.</p> | <p>Pasal 85: (1) Objek Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan. (2) Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi: a. pemindahan hak karena: 1. jual beli; 2. tukar menukar; 3. hibah; 4. hibah wasiat; 5. waris; 6. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain; 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan; 8. dst..</p> <p>Penjelasan Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 7: Cukup jelas</p> | <p>Pasal 44: (1) Objek BPHTB adalah Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan. (2) Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi: a. pemindahan hak karena: 1. jual beli; 2. tukar-menukar; 3. hibah; 4. hibah wasiat; 5. waris; 6. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain; 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan; 8. dst...</p> <p>Penjelasan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7: Cukup jelas</p> |

Sumber: UU No. 20 Tahun 2000, UU No. 28 Tahun 2009, dan UU No. 1 Tahun 2022

7. Selama ini penerapan substansi UU No. 1 Tahun 2022 Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 yang dulunya diatur dalam UU No. 20 Tahun 2000 Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 dan UU 28 Tahun 2009 Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 7

berjalan biasa saja nyaris tidak ada keluhan yang berarti dari WP terkait pengaturan ini. Hal ini terkonfirmasi dari hasil diskusi dengan Kepala Badan Pengelola Keuangan Daerah yang sekaligus menjadi Plt. Kepala Bapenda Kota Pontianak pada tanggal 15 Januari 2024 dan Kepala Bapenda DKI Jakarta pada tanggal 15 Februari 2024. Kedua pemerintah daerah ini mengatakan bahwa pemungutan BPHTB di daerahnya terkait pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan dapat dilaksanakan dengan baik, nyaris tanpa protes dari wajib pajak.

8. Sebenarnya kontribusi BPHTB masih bisa ditingkatkan jika kita mampu menutup celah-celah kebocoran yang bisa terbuka akibat kelemahan pengaturan yang ada selama ini yang seolah menimbulkan kekosongan hukum. Di mana secara defacto telah terjadi peralihan hak melalui jual beli meskipun secara de jure belum terlihat peralihan hak karena belum didaftarkan di kantor pertanahan yang dibuktikan dengan Akte Jual Beli (AJB). Hal ini sering dimanfaatkan WP untuk menghindari pajak meskipun kenyataannya WP sudah memperoleh manfaat dari peralihan hak sejak ditandatanganinya Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB). Hal inilah yang coba ditutup dalam UU No.1 Tahun 2022 tentang HKPD dengan memberikan pengaturan yang lebih ketat melalui Pasal 49 huruf a, di mana saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB).
9. Dengan demikian apabila dalil pemohon terkait pengertian pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan diterima, maka dapat mengakibatkan adanya peralihan hak yang tidak kena BPHTB yang menyebabkan berkurangnya basis pajak BPHTB sehingga penerimaan BPHTB kemungkinan besar akan menurun. Selanjutnya apabila dalil pemohon terkait saat terutangnya BPHTB tidak bisa ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) tetapi setelah terbitnya Akte Jual Beli (AJB), maka persoalan kekosongan hukum tetap tersedia yang dapat dimanfaatkan WP untuk menghindari pajak BPHTB yang menyebabkan menurunnya penerimaan BPHTB.

Penerimaan terhadap dalil pemohon terkait Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dapat menyebabkan berkurangnya basis pajak BPHTB. Selanjutnya penerimaan terhadap dalil pemohon terkait Pasal 49 huruf a dapat menyebabkan timbulnya

celah hukum (*loophole*) untuk menghindari BPHTB jual beli. Keduanya sangat potensial menurunkan penerimaan BPHTB yang berdampak pada menurunnya kemandirian fiskal (*local taxing power*) pemerintah kabupaten dan meningkatnya ketimpangan kemampuan keuangan antar level pemerintahan (*vertical fiscal imbalance*). Artinya, kita kembali terperosok ke dalam masalah utama yang kita hadapi dalam 20 tahun pertama perjalanan desentralisasi fiskal Indonesia berupa tingginya ketimpangan kemampuan keuangan antar level pemerintahan (*vertical fiscal imbalance*) di mana pemerintah kabupaten memiliki kemandirian fiskal yang sangat rendah. Dengan demikian upaya kita mengatasi masalah ini dengan menerbitkan UU No. 1 tahun 2022 tentang HKPD menjadi tidak bermakna (*siasia*).

2. Eddy Supriadhi, S.ST

I. PAJAK DAERAH MENOPANG PEMBANGUNAN & KEMANDIRIAN FISKAL DAERAH

Pada tahun anggaran 2023 Badan Pendapatan Daerah Provinsi DKI Jakarta ditugaskan untuk mengamankan target Penerimaan Asli Daerah dari sektor Pajak Daerah sebesar Rp43 triliun atau sebesar 88,8% dari total rencana penerimaan PAD sebesar Rp48,4 triliun dengan rincian pada tabel berikut:

Tabel II.1.

Rencana Pendapatan Pada APBD Perubahan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta

Tahun Anggaran 2023 (*dalam mata uang Rupiah*).

| No. | PENDAPATAN/PENERIMAAN DAERAH | JUMLAH | KONTRIBUSI |
|-----|--------------------------------------|---------------------------|----------------|
| 1 | Pendapatan Asli Daerah | 48.442.043.648.831 | 60,89% |
| | a. Pajak Daerah | 43.000.000.000.000 | |
| | b. Retribusi | 462.105.437.613 | |
| | c. Hasil Pengelolaan Kekayaan yg | 545.869.249.882 | |
| | d. Lain-Lain PAD | 4.434.068.961.336 | |
| 2 | Pendapatan Transfer | 20.224.315.057.470 | 25,42% |
| 3 | Lain-lain Pendapatan Daerah Yang Sah | 1.996.577.429.044 | 2,51% |
| 4 | Penerimaan Pembiayaan Daerah | 8.895.317.655.192 | 11,18% |
| | Grand Total | 79.558.253.790.537 | 100,00% |

Sumber: Badan Pengelola Keuangan Pemerintah Provinsi DKI Jakarta (*unaudited*). Data diolah Penulis (2024)

Adapun, dari rencana penerimaan pajak daerah yang tertuang pada APBD Perubahan (APBD-P) Tahun 2023, Badan Pendapatan Daerah Provinsi

DKI Jakarta berhasil membukukan penerimaan Pajak Daerah sebesar Rp43,5 triliun atau sebesar 101,3% dari target penerimaan Pajak Daerah sebesar Rp43 triliun sebagaimana tersaji pada tabel berikut:

Tabel II.2.

Rencana dan Realisasi Penerimaan Pajak Daerah Pada APBD-P Pemerintah Provinsi DKI Jakarta Tahun Anggaran 2023 (*dalam mata uang Rupiah*).

| NO. | PAJAK DAERAH | APBD-P 2023 | | |
|-----|--------------------|---------------------------|---------------------------|---------------|
| | | RENCANA | REALISASI | |
| 1. | P.Kend. Bermotor | 9.100.000.000.000 | 9.416.563.568.950 | 103,5% |
| 2. | BBN-KB | 6.250.000.000.000 | 6.643.605.545.100 | 106,3% |
| 3. | PBB-KB | 1.600.000.000.000 | 1.680.813.642.600 | 105,1% |
| 4. | PAT | 70.000.000.000 | 83.733.440.821 | 119,6% |
| 5. | P. HOTEL | 1.600.000.000.000 | 1.900.720.722.944 | 118,8% |
| 6. | P. RESTORAN | 3.800.000.000.000 | 3.952.206.845.742 | 104,0% |
| 7. | P. HIBURAN | 600.000.000.000 | 687.827.744.966 | 114,6% |
| 8. | P. REKLAME | 900.000.000.000 | 973.270.709.133 | 108,1% |
| 9. | PPJ | 800.000.000.000 | 902.313.132.216 | 112,8% |
| 10. | P. PARKIR | 450.000.000.000 | 477.367.699.757 | 106,1% |
| 11. | BPHTB | 7.950.000.000.000 | 6.916.833.799.562 | 87,0% |
| 12. | PBB-P2 | 9.000.000.000.000 | 9.048.035.428.968 | 100,5% |
| 13. | P. ROKOK | 880.000.000.000 | 855.303.949.037 | 97,2% |
| | Grand Total | 43.000.000.000.000 | 43.538.596.229.796 | 101,3% |

Sumber: Badan Pendapatan Daerah Pemerintah Provinsi DKI Jakarta (*unaudited*).

Data tersebut menunjukkan bahwa realisasi Pajak Daerah berbasis aset tetap (properti), yaitu PBB-P2 dan BPHTB memberikan kontribusi penerimaan signifikan, yaitu sebesar Rp16,06 triliun atau sebesar 36,7% dari total penerimaan Pajak Daerah pada APBD-P tahun 2023 sebesar Rp43 triliun. BPHTB sendiri berkontribusi sebesar Rp6,9 triliun atau sebesar 15,8% dari total realisasi Pajak Daerah Tahun 2023. Dengan demikian, sangat jelas sekali bahwa Pajak Daerah berbasis aset tetap adalah salah satu sumber penerimaan yang vital bagi Pemerintah Daerah yang harus didukung oleh banyak aspek, salah satunya adalah ketersediaan regulasi berupa ketentuan peraturan perundang-undangan yang mendukung peningkatan *local taxing power* dan mendukung keberlanjutan.

Secara akumulasi realisasi penerimaan Pajak Daerah Pemerintah Provinsi DKI Jakarta tahun anggaran 2023 tercapai 101,3%, namun pada jenis pajak BPHTB kinerja capaiannya hanya 87% dari target penerimaan APBD-P

sebesar Rp7,950 triliun. BPHTB merupakan salah satu jenis pajak daerah yang paling sulit untuk diproyeksi karena beberapa faktor, antara lain: intensi masyarakat untuk melakukan perolehan/pembelian properti dalam suatu tahun pajak tertentu adalah hal yang sulit untuk diprediksi. Selain itu, kebijakan pemerintah juga dapat menciptakan dorongan atau hambatan terhadap pertumbuhan sektor properti. Jadi, adanya gap (selisih) antara target dan realisasi penerimaan BPHTB menjadi dorongan bagi Pemerintah Daerah untuk menggali potensi BPHTB dari aktivitas ekonomi yang mungkin saja belum sepenuhnya dijangkau oleh Pemerintah Daerah, misalnya perbuatan hukum dalam bentuk Perjanjian Pengikatan Jual Beli.

Lebih lanjut, data historis penerimaan Pajak Daerah dalam 10 (sepuluh) tahun terakhir menunjukkan bahwa Pajak Daerah berbasis aset tetap (PBB-P2 dan BPHTB) dan Pajak Daerah berbasis kendaraan (PKB dan BBN-KB) kontribusinya terhadap penerimaan Pajak Daerah menunjukkan konsistensi dominasinya sebagai 4 (empat) besar di antara Pajak Daerah lainnya serta menunjukkan tren yang terus meningkat setiap tahunnya sebagaimana tersaji pada grafik berikut:

Grafik II.1.

Realisasi Penerimaan Pajak Daerah Pada APBD-P Pemerintah Provinsi DKI Jakarta
Tahun Anggaran 2023.



Sumber: Badan Pendapatan Daerah Pemerintah Provinsi DKI Jakarta (data diolah Penulis 2024)

Mengingat besarnya jumlah target pajak daerah yang menjadi beban kerja Badan Pendapatan Daerah Provinsi DKI Jakarta, serta adanya kompleksitas dan tantangan administrasi dan tata kelola dalam melakukan

proses pemungutan pajak, serta adanya perilaku kepatuhan Wajib Pajak yang bervariasi, maka Pemerintah Daerah harus didukung dengan adanya regulasi berupa undang-undang yang dapat mendukung kerja pemerintah daerah untuk mengamankan PAD dari sektor pajak daerah, yaitu regulasi yang dapat meningkatkan dan mendorong kapasitas fiskal daerah, mendorong kemandirian fiskal, menguatkan *local taxing power*, dan mendukung Upaya Pembangunan daerah yang keberlanjutan.

BPHTB merupakan salah satu jenis pajak berbasis aset tetap yang terbaru diantara banyak pajak-pajak lainnya, di mana BPHTB pertama kali baru dipungut pada tahun pajak 1998 berdasarkan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB di mana pemungutannya dilakukan oleh Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pajak. Kemudian, terbitnya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) sebagaimana terakhir telah diperbaharui dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah menjadi sebab beralihnya kewenangan pemungutan BPHTB dari Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pajak menjadi kewenangan Pemerintah Daerah.

Adapun Pemerintah Provinsi DKI Jakarta mulai melakukan pemungutan BPHTB sejak tahun pajak 2011, yaitu dengan berlakunya Peraturan Daerah Nomor 18 Tahun 2010 tentang BPHTB. Kemudian, berdasarkan amanat Pasal 47 ayat (1) UU 1 Tahun 2022 di mana Tarif BPHTB ditetapkan paling tinggi sebesar 5% (lima persen), maka Pemerintah Provinsi DKI Jakarta menetapkan tarif BPHTB sebesar 5% sebagaimana ditetapkan pada Peraturan Daerah Nomor 1 tahun 2024.

Walaupun BPHTB sudah cukup lama dipungut oleh Pemerintah Daerah (sejak 2011), namun tata kelola pemungutannya menghadapi banyak tantangan dan potensi resiko pengelolaan, antara lain; kurangnya pengendalian internal, adanya ketidakpastian hukum dalam hal penerapan dan implementasi, tidak ada kepastian waktu proses dalam penyelesaian layanan, serta adanya potensi penghindaran pajak (*tax evasion*) dan kecurangan (*fraud*). Oleh karenanya, pada tahun 2022 Pemerintah Provinsi DKI Jakarta melakukan inovasi pemungutan BPHTB dengan menerbitkan Peraturan Gubernur Nomor 34 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pembayaran, Pelaporan, Pelayanan, dan Pengawasan BPHTB Secara Elektronik.

Penerbitan Peraturan tersebut tidak hanya menyelesaikan berbagai isu pemungutan dan tata kelola, namun juga menjadi bentuk sinergi dan dukungan

Pemerintah Provinsi DKI Jakarta untuk membangun kebijakan daerah yang mendukung kemudahan berusaha dan berinvestasi. Penerapan inovasi pemungutan tersebut berhasil meningkatkan penerimaan BPHTB sebesar Rp949 miliar pada tahun 2022 dan Rp512 miliar pada tahun 2023.

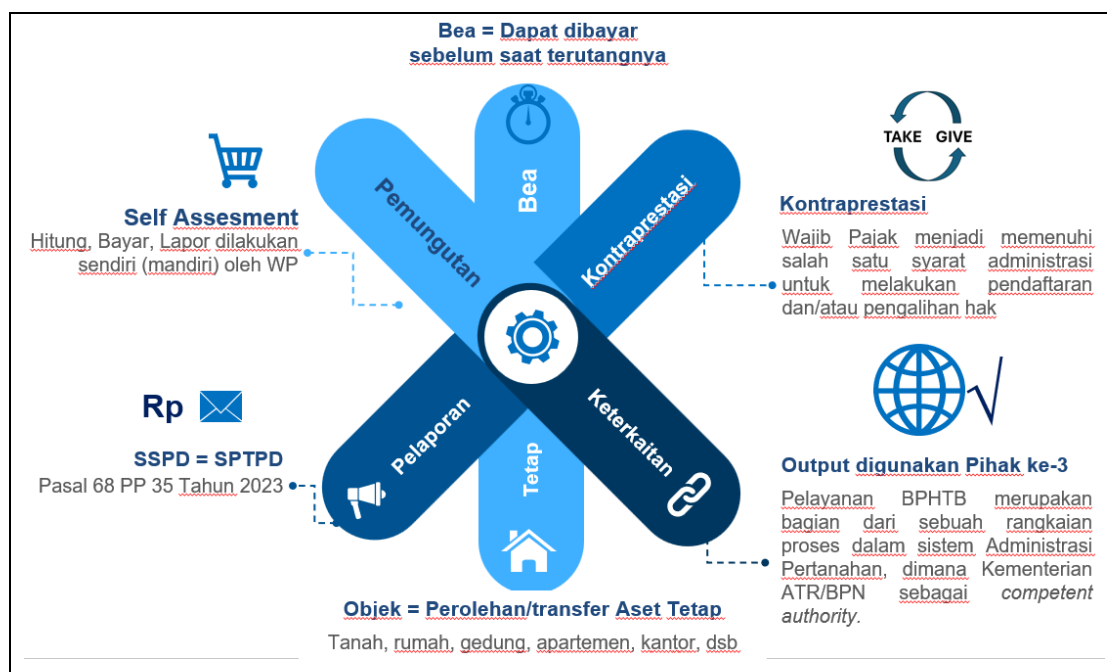
II. KARAKTERISTIK BPHTB

Lebih spesifik lagi Ketika berbicara tentang Pajak Daerah berbasis aset tetap (properti), khususnya BPHTB. BPHTB merupakan pajak daerah yang sangat strategis bagi pemerintah Daerah, tidak hanya dari sisi kontribusinya yang dominan terhadap APBD, namun juga karakteristiknya sebagai jenis pajak daerah yang terkait langsung dengan urusan pertanahan, yaitu pemenuhan hak dasar manusia akan ruang untuk hidup, tinggal, berusaha, dan beraktivitas. Luasnya dampak jenis pajak ini membuat pengambilan kebijakan pada jenis pajak ini harus sangat hati-hati, mempertimbangkan multi aspek dan memperhitungkan resiko keuangan dalam pencapaian Pendapatan Asli Daerah.

Bagan berikut menyajikan karakteristik dari jenis pajak BPHTB, yang berbeda dengan jenis pajak daerah lainnya:

Bagan III.1.

Karakteristik BPHTB



Sumber : Data diolah Penulis (2024).

Penjelasan terhadap bea karakteristik BPHTB kami jabarkan sebagai berikut:

1) BPHTB Dapat Dibayar Sebelum Saat Terutangnya

Selain dari jenis pajaknya sebagai *self-assesment*, Karakteristik spesifik dari bea adalah dapat dibayarnya sebelum saat terutangnya. Hal ini memberikan kemudahan dan fleksibilitas bagi Masyarakat untuk tidak harus menunggu Petugas Pajak menerbitkan ketetapan, namun Wajib Pajak dapat segera melakukan pembayaran BPHTB Ketika ada intensi untuk memperoleh suatu bentuk aset tetap tertentu, misalnya tanah. Karakteristik ini skaligus mencegah terjadinya perbuatan hukum berupa penandatanganan akta peralihan tanpa didahului adanya pembayaran BPHTB. Dengan demikian, pembayaran BPHTB sebelum saat terutangnya bukanlah merupakan pelanggaran ketentuan perundang-undangan. Namun sebaliknya, pembayaran BPHTB melewati dari tanggal saat terutangnya dapat dikenakan sanksi administratif berupa sanksi bunga.

2) BPHTB Merupakan Pajak Atas Perolehan/Transfer Aset Tetap

Objek BPHTB adalah perolehan hak atas aset tetap berupa tanah dan/atau bangunan. Transfer kepemilikan dan/atau perpindahan hak pada umumnya dilakukan oleh Wajib Pajak dengan kemampuan finansial yang memadai. Perolehan hak atas tanah dan bangunan juga memberikan tambahan kemampuan, keuntungan social, manfaat ekonomis dan

pertambahan kekayaan dalam bentuk aset tetap. Tidak hanya itu, perolehan hak atas tanah dan bangunan juga memberikan keuntungan lindung nilai atas kekayaan seseorang, karena data historis menunjukkan bahwa nilai aset tetap cenderung untuk meningkat setiap tahunnya. Dalam perspektif lain, aset tetap adalah salah satu instrument investasi yang patut dipertimbangkan masyarakat sebagai pilihan untuk menyimpan atau mengembangkan kekayaannya. Hal tersebut yang mendasari adanya pengenaan pajak (BPHTB) terhadap perolehan hak atas aset tetap berupa tanah dan/atau bangunan.

3) BPHTB Merupakan Jenis Pajak *self-assesment*.

Pada jenis pajak yang dipungut berdasarkan system *self-assesment* Wajib Pajak berinisiatif menghitung sendiri pajak yang terutang, Wajib Pajak membayar sendiri ke bank/tempat pembayaran, dan Wajib Pajak melaporkan kepada Pemerintah atau otoritas pemungut pajak. Sejatinya, dalam system *self-assesment* tidak ada campur tangan petugas pajak dalam bentuk penelitian, verifikasi, otorisasi, persetujuan, dan bentuk apapun juga hingga Wajib Pajak melaporkan Surat Setoran Pajak Daerah BPHTB (SSPD BPHTB) kepada Pemerintah Daerah. Dengan demikian, Pemerintah Daerah tidak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Daerah (SKPD) sehingga Wajib Pajak dapat melakukan pembayaran BPHTB.

Ketika Pemerintah Daerah menerima laporan SSPD BPHTB dari Wajib Pajak, maka Pemerintah Daerah akan melakukan penelitian, pengawasan, dan prosedur administrasi pajak lainnya untuk memastikan BPHTB yang dibayar dan dilaporkan Wajib Pajak sudah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan. Dalam proses pemungutan BPHTB, Pemerintah Daerah juga diberikan kewenangan untuk melakukan pemeriksaan dan menerbitkan SKPD BPHTB terhadap laporan BPHTB Wajib Pajak yang terdapat ketidaksesuaian atau terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan.

4) Adanya Kontraprestasi.

Dalam konsep bea, terdapat kontraprestasi dari Pemerintah atas dibayarnya bea. Sebagai contoh, ketika importir membayar bea masuk, maka barang importir dari luar daerah pabean dapat masuk ke daerah pabean. Demikian halnya dengan BPHTB, setelah Wajib Pajak memenuhi

kewajibannya membayar BPHTB, maka Wajib Pajak menjadi memiliki hak untuk melakukan pendaftaran dan/atau pengalihan hak atas tanah di Kantor Pertanahan dan mendapatkan sertipikat.

Dengan demikian, secara logikanya untuk jenis pajak ini tidak perlu ada upaya penghindaran/penggelapan karena sejatinya terdapat kontraprestasi dari Pemerintah dengan berbagai bentuknya kepada Wajib Pajak atas pembayaran bea yang dilakukan.

5) Output Pelayanan BPHTB.

Pelayanan BPHTB merupakan bagian dari sebuah rangkaian proses dalam sistem Administrasi Pertanahan di mana Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional adalah otoritas berwenang yang utama untuk menjalankan proses administrasi pendaftaran/pengalihan hak atas tanah. Selain Kementerian ATR/BPN, terdapat keterlibatan tidak langsung dari Direktorat Jenderal Pajak terkait pemungutan PPh Final [Pasal 4 ayat (2)] yang merupakan kewajiban pajak pihak penjual.

Dalam adan Pendapatan Daerah. Pembayaran BPHTB merupakan salah satu syarat pokok pendaftaran dan/atau pengalihan hak atas tanah di Kantor Pertanahan (Kementerian ATR BPN). Sementara itu, DJP juga kerap meminta data BPHTB sebagai alat verifikasi/rekonsiliasi SSP PPh Final atas nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

6) SSPD berfungsi SPTPD.

Berdasarkan ketentuan Pasal 68 ayat (5) PP 35 Tahun 2023, Khusus untuk BPHTB, SSPD dipersamakan sebagai SPTPD. Ketentuan tersebut adalah kekhususan bagi jenis pajak self-assesment yang memberikan kemudahan baik untuk Wajib Pajak maupun untuk petugas pajak. Pemenuhan asas kesederhanaan (*simplicity*) dan efisiensi dalam proses pemungutan diharapkan akan meningkatkan efektifitas pemungutan.

III. *SUBSTANCE OVER FORM* SEBAGAI PRINSIP UMUM SISTEM PERPAJAKAN INDONESIA

Sejatinya, penerapan prinsip perpajakan *Substance over form* secara tidak langsung sudah terjadi sejak terjadinya reformasi perpajakan jilid I di tahun 1983, yaitu saat prinsip *self assessment* dikenalkan sebagai salah satu system pemungutan. Selain itu, reformasi pajak Jilid I melingkupi penyederhanaan dan penurunan tarif PPh dan pemberlakuan PPN sebagai

pengganti PPn (Pajak Penjualan). Setelah berjalan 10 tahun, reformasi pajak 1983 ini dilanjutkan dengan reformasi pajak 1994 dan 1997 yang mengubah undang-undang sebelumnya dan membuat undang-undang baru. Dalam reformasi lanjutan ini, mulai diperkenalkan konsep PPh Final untuk lebih menyederhanakan dan memudahkan. Selain itu, pajak daerah dan retribusi daerah untuk pertama kalinya diatur dalam sebuah undang-undang. Demikian juga BPHTB ditata dalam undang-undang sebagai salah satu jenis pajak baru, yaitu Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997.

Substance over form merupakan prinsip pengakuan substansi ekonomi di atas bentuk formalnya. Yang dimaksud dengan “substansi ekonomi di atas bentuk formalnya” adalah bagaimana otoritas pemungut pajak lebih mengutamakan pemenuhan substansi atau aspek materialitas sebuah transaksi/perbuatan/peristiwa ekonomi daripada bentuk formalnya. Asas ini berkaitan erat dengan asas perpajakan lainnya yaitu asas kewajaran atau asas wajar dan lebih spesifik lagi terkait transaksi dalam transaksi antar pihak dalam hubungan istimewa.

Dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, prinsip *Substance over form* akhirnya memiliki dasar hukum yang jelas dan menjadi bentuk legitimasi tertulis untuk mencegah praktik penghindaran pajak. Dengan demikian, penerapan prinsip *substance over form* mengungguli bentuk sebagai aturan umum yang telah diformalkan dengan tujuan mencegah penggelapan pajak membuka babak baru dalam dunia perpajakan Indonesia. Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 55 Tahun 2022 sebagai pengaturan lebih lanjut dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021.

Implementasi prinsip pengakuan substansi ekonomi di atas bentuk formalnya pada pajak daerah juga diterapkan pada pemungutan PBB. Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985, "Yang menjadi subyek pajak adalah orang atau badan yang *secara nyata* mempunyai suatu hak atas bumi, dan/atau memperoleh manfaat atas bumi, dan/atau memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan. Ketentuan yang mengatur tentang subjek pajak tersebut dipertahankan kembali pada Undang-undang 28 tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022. Seandainya Pemerintah Provinsi DKI Jakarta dalam pemungutan PBB-P2 lebih

mengutamakan bentuk formalnya di atas substansinya, maka Pemerintah Pemerintah Provinsi DKI Jakarta tidak akan dapat mengumpulkan PBB sebesar Rp80,3 triliun dalam kurun waktu tahun 2014 hingga 2023 karena tidak semua tanah/bangunan di Wilayah Provinsi DKI Jakarta memiliki bentuk formal dalam bentuk alas hak tanah (sertipikat) atau Ijin Mendirikan Bangunan. Prinsip yang sama juga berlaku bagi pajak daerah lain seperti Pajak Reklame, PBJT, dan BPHTB.

Penerapan prinsip *substance over form* di bidang perpajakan, selain diatur pada Peraturan Pemerintah No. 55 Tahun 2022 untuk PPh, juga terdapat ketentuan di level opsional seperti Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 15 Tahun 2023 tentang Pedoman Penyusunan APBD Tahun Anggaran 2024, di mana diatur pada huruf B tentang Kebijakan Penyusunan APBD khususnya pada angka 2 tentang Kebijakan Pendapatan Daerah, dinyatakan bahwa “dalam rangka efektivitas pemungutan pajak daerah yang terkait dengan legalitas perijinannya mempertimbangkan hal sebagai berikut: (1) kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi/badan **yang memiliki ijin atau belum/tidak memiliki** ijin dan telah memenuhi kriteria sebagai objek pajak berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan maka orang pribadi/badan tersebut ditetapkan sebagai wajib pajak.”

Prinsip pemenuhan substansi di atas bentuk formal, di satu sisi peraturan ini bertujuan untuk menjamin kepastian hukum bagi wajib pajak, di sisi lain peraturan ini bertujuan untuk mencegah atau mengurangi praktik penghindaran pajak tanpa menyalahgunakan wewenang Pemerintah Daerah. Dengan demikian, prinsip pengakuan substansi ekonomi di atas bentuk formalnya berperan dalam mendukung kemandirian fiskal daerah dan mendukung pembangunan yang berkelanjutan.

IV. PENDAPAT ATAS UJI MATERIIL YANG DIAJUKAN OLEH PEMOHON:

Berikut kami sajikan pendapat atas permohonan Uji Materiil atas Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, dengan rincian sebagai berikut:

a) Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7: Pemisahan Hak Yang Mengakibatkan Peralihan

Pemohon menyatakan bahwa Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b Undang-Undang HKPD terhadap frasa pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945.

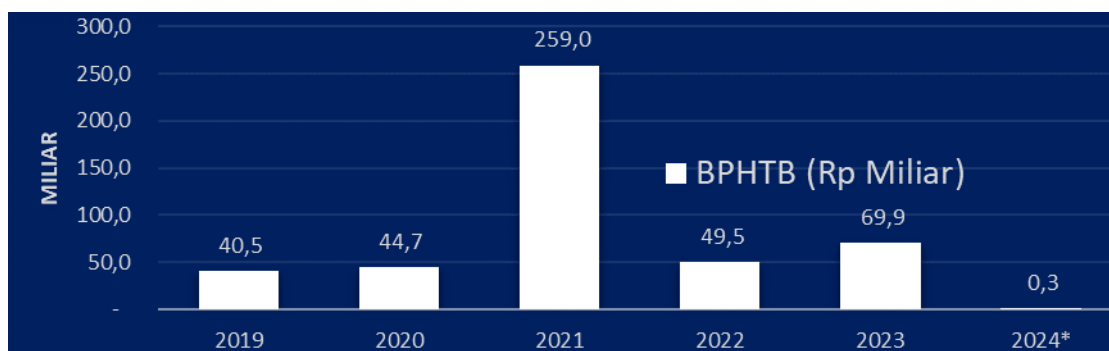
Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama. Ini merupakan norma hukum yang berlaku sejak 1998, yaitu sejak pertama kali berlakunya BPHTB berdasarkan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB.

Dalam praktiknya, perbuatan hukum ini dituangkan dalam bentuk Akta PPAT dalam bentuk Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Sejatinya, norma ini berlaku Ketika beberapa orang yang mana semuanya sebagai pemegang hak bersama atas sebuah bidang tanah, bersepakat untuk mengakhiri pemilikan bersama atas hak bersama tersebut dan menyepakati pembagian hak bersama, yaitu ada pihak yang mengalihkan hak dan ada pihak yang memperoleh hak, sehingga mengakibatkan terjadinya peralihan hak kepada 1 (satu) orang atau lebih dari 1 (satu) orang.

Perbuatan hukum ini mengakibatkan beralihnya atau berpindahnya hak atas tanah sehingga wajar bahwa akhirnya negara mengambil kontribusi dari aktivitas ekonomi tersebut. Sebagai pelengkap, berikut kami sajikan jumlah penerimaan BPHTB Pemerintah Provinsi DKI Jakarta terkait perolehan sebagaimana dimaksud Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022.

Grafik V.1.

Grafik Penerimaan BPHTB Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Pemerintah Provinsi DKI Jakarta Tahun 2019-2024



Sumber: Badan Pendapatan Daerah Provinsi DKI Jakarta Pertanggal 20 Februari 2024.

Data tersebut menunjukkan bahwa, penerapan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 sudah berjalan baik dan sesuai dengan tujuannya yaitu menopang kemandirian fiskal daerah dan mendukung keberlanjutannya. Dalam kurun waktu tahun anggaran 2019 hingga 2023, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta telah membukukan penerimaan BPHTB dari perbuatan hukum dimaksud sebesar Rp463,5 Miliar dari 4.056 Wajib Pajak. Sementara itu, untuk tahun 2024 tercatat penerimaan BPHTB sebesar Rp322 juta dari 19 Wajib Pajak.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, dalam pandangan kami ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 sama sekali tidak ada permasalahan konstitusional, terlebih norma terkait sudah berlaku sejak tahun 1998 dan penerapannya selama ini tidak terdapat permasalahan dan pertentangan dari masyarakat. Dengan demikian, pernyataan Pemohon bahwa Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 sepanjang frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” adalah bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum adalah tidak tepat dan tidak memiliki cukup alasan.

Selanjutnya, berdasarkan penelitian kami terhadap Surat Permohonan Uji Materiil pada Bab II.2 Kerugian Konstitusional Pemohon (pada angka 5 dan 6 halaman 12, angka 7 dan 10 halaman 13, angka 11 halaman 14) Pemohon menekankan terkait praktik pemungutan BPHTB atas terjadinya sebuah peristiwa waris di mana Pemerintah Daerah melakukan pemungutan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali, yaitu; pertama: BPHTB atas waris yang dikenakan kepada seluruh ahli waris, dan kedua; BPHTB atas perolehan berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama

(APHB), sehingga menurut Pemohon hal tersebut seharusnya tidak dipungut 2 (dua) kali melainkan cukup 1 (satu) kali, yaitu BPHTB waris saat Pemohon (selaku ahli waris yang disepakati menerima bagian objek waris) melakukan pendaftaran ke Kantor Pertanahan, dengan ini kami menyampaikan pandangan sebagai berikut:

- 1) Norma dan praktik merupakan 2 (dua) hal yang berbeda, yang tidak dapat dicampuradukan kedudukannya, apalagi menjadi materi uji materiil. Surat Permohonan Uji Materiil pada Bab II.2 Kerugian Konstitusional Pemohon (pada angka 5 dan 6 halaman 12, angka 7 dan 10 halaman 13, angka 11 halaman 14) Pemohon menyoroti terkait praktik pengenaan BPHTB atas diri Pemohon yang sebenarnya berada tataran implementasi, dan sama sekali bukan pada tataran norma. Norma pengaturan pada Pasal 4 ayat (2) huruf a angka 7 sama sekali tidak ada permasalahan konstitusional dan pelanggaran terhadap hak-hak warga negara.

Dengan demikian, dalam pandangan kami tidak tepat sebuah permasalahan pada level implementasi (praktik) menjadi materi uji materiil atas normal yang sudah berlaku lama sejak 1998, sudah berlaku umum dan diterima umum, serta tidak memiliki masalah konstitusional. Adapun permasalahan-permasalahan praktik/implementasi/administrasi/pelaksanaan terkait pemungutan BPHTB sejatinya menjadi tanggung jawab Pemerintah Daerah.

- 2) Sejatinya, permasalahan pada tataran praktik pemungutan BPHTB oleh Pemerintah Daerah yang diungkap Pemohon pada Bab II.2 Kerugian Konstitusional Pemohon (pada angka 5 dan 6 halaman 12, angka 7 dan 10 halaman 13, angka 11 halaman 14) sudah diatur jelas oleh Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah yang sudah diturunkan dengan Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/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. Di mana pada Pasal 42 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997: *Jika penerima*

warisan lebih dari satu orang dan waktu peralihan hak tersebut didaftarkan disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun tertentu jatuh kepada seorang penerima warisan tertentu, pendaftaran peralihan hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun itu dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan surat tanda bukti ahli waris dan akta pembagian waris tersebut.

Bahwa ketentuan tersebut menjamin hak pertanahan warga negara, khususnya terhadap pendaftaran tanah warisan yang sudah terdapat Akta Pembagian Waris, maka dapat langsung didaftarkan oleh ahli waris tertentu yang disepakati menerima warisan, sehingga terhadapnya cukup dikenakan BPHTB 1 (satu) kali, yaitu saat Pemohon (ahli waris) melakukan pendaftaran tanah ke Kantor Pertanahan, dan tidak diperlukan APHB. Dengan demikian, tidak terjadi kerugian konstitusional seperti yang dikhawatirkan oleh Pemohon.

Bahwa, Jika Pemerintah Daerah memahami dan konsisten dengan kebijakan tersebut, maka permasalahan praktik pemungutan BPHTB oleh pemerintah Daerah yang diungkap Pemohon tidak terjadi. Dengan demikian, sejatinya penyelesaian terkait permasalahan praktik ini ada pada ranah Pemerintah Daerah dan Kementerian ATR/BPN, yaitu bagaimana menegakan aturan sebagaimana dimaksud pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, sehingga Masyarakat tidak terkena beban pajak berupa pembayaran BPHTB 2 (dua) kali, yaitu saat pendaftaran waris dan saat terbitnya APHB.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi. Pernyataan Pemohon atas ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b Undang-Undang HKPD terhadap frasa pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945 adalah pandangan dan pemahaman yang keliru. Kemudian, perubahan ketentuan pada pasal tersebut

berpotensi mengganggu Penerimaan Asli Daerah dari sektor Pajak Daerah.

b) Pasal 49 huruf a: pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli

Pemohon menyatakan bahwa Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, "*pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli*" adalah bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum.

Sejatinya, norma tersebut ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 berdasarkan praktik-praktik yang berlaku umum di Masyarakat terkait perbuatan hukum jual beli, di mana dalam pelaksanaannya banyak yang didahului dengan perjanjian perikatan berupa Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB). Penetapan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) sebagai norma hukum pada Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 bukanlah hal baru, karena PPJB sudah diatur sebagai bentuk norma hukum pada Undang-undang Nomor 20 Tahun 2011 tentang Rumah Susun.

Adapun terkait perpajakan, pemerintah juga telah menetapkan PPJB sebagai norma dalam memungut PPh, khususnya Pajak Penghasilan (PPh) Final atas Jual Beli Tanah dan atau Bangunan (PPh Final Pasal 4 ayat (2)) dengan menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya. Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 sesungguhnya menguatkan norma PPJB pada Undang-Undang PPJB karena baik PPh maupun BPHTB menggunakan basis pemajakan yang sama, yaitu harga transaksi.

Selain PPh, norma PPJB juga di atur pada Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah Kemudian, di mana pada Pasal 18 ayat (3) diatur "*Dalam hal jual beli tanah dan/atau Bangunan tidak menggunakan PPJB sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a, saat terutang BPHTB untuk*

jual beli adalah pada saat ditandatanganinya akta jual beli". Hal ini menunjukkan bahwa Pemerintah memberikan keleluasaan kepada masyarakat Ketika akan melakukan pembelian tanah/bangunan, untuk memilih apakah langsung membuat AJB di hadapan PPAT atau didahului dengan PPJB sebelum dibuatnya AJB di hadapan PPAT. Kemudian terkait hak Wajib Pajak, pada pasal 96 diatur hak Wajib Pajak, di mana pada pokoknya Dalam hal terjadi perubahan atau pembatalan perjanjian pengikatan jual beli sebelum ditandatanganinya akta jual beli mengakibatkan jumlah BPHTB lebih dibayar atau tidak terutang, Wajib Pajak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran BPHTB (restitusi).

Lebih lanjut, pada Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, dan Pendaftaran Tanah, di mana pada Pasal 90 ayat (1) diatur "*Pihak yang berkepentingan dapat mengajukan permohonan pencatatan PPJB atau perjanjian sewa atas Tanah terdaftar ke Kantor Pertanahan*". Hal ini menunjukkan bahwa penerapan PPJB sebagai sebuah bentuk norma adalah bentuk kehadiran Pemerintah atas praktik-praktik yang sudah berlaku umum di Masyarakat, di mana di mana terhadapnya harus dilindungi dan dicatat pada system administrasi negara.

Regulasi-regulasi di atas, baik Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2011 maupun PP Nomor 34 Tahun 2016, PP Nomor 35 Tahun 2023, dan PP Nomor 18 Tahun 2021 menunjukkan bahwa penerapan PPJB sebagai sebuah bentuk norma adalah bentuk kehadiran Pemerintah atas praktik-praktik yang sudah berlaku umum di Masyarakat, di mana di mana terhadapnya harus dilindungi dan dicatat pada system administrasi negara.

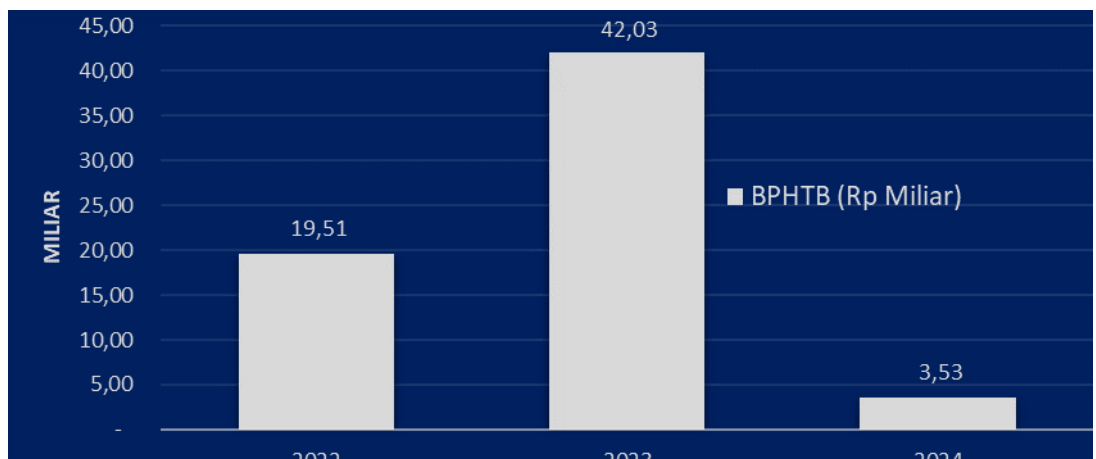
PPJB adalah suatu aktivitas ekonomi yang menyebabkan terjadinya perpindahan kekayaan, peningkatan kemampuan, peningkatan status social, serta terjadinya pemanfaatan dan/atau penguasaan tanah/bangunan yang memberikan keuntungan ekonomi dan sosial sehingga menjadi patut bagi Pemerintah untuk mendapat kontribusi langsung dalam bentuk pajak, baik PPh maupun BPHTB.

Pada praktiknya, PPJB ini dapat dilakukan di hadapan notaris atau tanpa diketahui notaris. Walaupun PPJB dibuat tanpa diketahui notaris (di bawah tangan), namun hal tersebut tidak mendegradasi nilainya sebagai sebuah perbuatan hukum yang syah menurut undang-undang.

Sebagai pelengkap, berikut kami sajikan jumlah penerimaan BPHTB Pemerintah Provinsi DKI Jakarta terkait perolehan sebagaimana dimaksud Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022, khususnya terkait BPHTB atas pelaporan PPJB oleh Wajib Pajak dalam kurun waktu 2022-2024.

Grafik V.2.

Penerimaan BPHTB PPJB Pemerintah Provinsi DKI Jakarta Tahun 2022-2024



Sumber: Badan Pendapatan Daerah Provinsi DKI Jakarta Pertanggal 20 Februari 2024.

(Data diolah Penulis 2024)

Data tersebut menunjukkan bahwa, penerapan BPHTB PPJB sesuai Undang-Undang tersebut sudah berjalan baik dan sesuai dengan tujuannya yaitu menopang kemandirian fiskal daerah dan mendukung keberlanjutannya. Dalam kurun waktu tahun anggaran 2022 hingga 2024, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta telah membukukan penerimaan BPHTB dari PPJB sebesar Rp65,07 Miliar dari total 342 Wajib Pajak. Sementara itu, untuk tahun 2024 (masih berjalan) tercatat penerimaan BPHTB sebesar Rp3,53 Miliar.

Dalam pandangan kami, pernyataan Pemohon bahwa penerapan norma ini berpotensi menimbulkan kerugian konstitusional, adanya potensi

penyalahgunaan wewenang, serta menimbulkan ketidakpastian hukum; semuanya tidak mempunyai landasan yang kuat untuk dapat menggugurkan norma ini. Sebaliknya, kehadiran pemerintah di dalam sebuah perbuatan/aktivitas ekonomi yang jamak dilakukan di lapangan justru memberikan perlindungan yang lebih baik terhadap hak-hak warga negara.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, bentuk norma ini (Saat terutang BPHTB pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli) patut dipertahankan demi kepentingan bangsa dan negara yang lebih luas dengan pokok pikir sebagai berikut:

1) Tidak Ada Pengenaan Pajak Berganda (*Double Taxation*) Atas Jual Beli

Kontruksi Undang-undang Nomor 1 Tahun 2022 terait Paragraf 9 BPHTB (Pasal 44 hingga Pasal 49) sangat jelas mengatur ruang lingkup dan unsur-unsur terbentuknya pajak;

- a) Apa yang menjadi objek (Pasal 44);
- b) Siapa yang menjadi Subjek Pajak/Wajib Pajak (Pasal 45);
- c) Nilai sebagai dasar pengenaan/pemungutan (Pasal 46);
- d) Tarif BPHTB (Pasal 47);
- e) Cara Perhitungan BPHTB (Pasal 48); dan
- f) Saat Terutang BPHTB (Pasal 49).

Bahwa penetapan PPJB diatur pada kelompok norma “saat terutang”, bukan pada kelompok norma “objek pajak” sebagaimana dimaksud pada Pasal 44. Dengan demikian, PPJB tidak membentuk objek BPHTB baru, karena Pasal 44 jelas mengatur ruang lingkup apa yang menjadi objek BPHTB, dalam hal ini adalah jual beli. Namun, saat mengatur tentang kapan BPHTB terutang, maka di sana terdapat variasi saat terutang, termasuk untuk jual beli, waris, hibah wasiat, dan sebagainya.

Jadi, Pemerintah sejatinya tidak membuat sesuatu yang sebelumnya bukan objek pajak lalu kemudian ditetapkan sebagai objek pajak, karena PPJB diatur bukan dalam kelompok norma “objek” melainkan pada norma “saat terutang”. Implikasi terhadap norma ini,

Pemerintah menjadi mempunyai hak pemungutan Ketika PPJB dibuat dan ditandatangani, dan sebaliknya Kewajiban Wajib Pajak BPHTB sudah timbul.

Kemudian, terkait praktik di lapangan di mana tidak semua perbuatan hukum jual beli didahului dengan PPJB, Pemerintah juga sudah mengatur pada Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023, Pasal 18 ayat (3) mengatur *“Dalam hal jual beli tanah dan/atau Bangunan tidak menggunakan PPJB sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a, saat terutang BPHTB untuk jual beli adalah pada saat ditandatanganinya akta jual beli”*. Ketentuan tersebut jelas memberikan keleluasaan dan banyak pilihan kepada Masyarakat, apakah langsung membuat AJB atau terlebih dahulu membuat PPJB.

Jika dalam beberapa tahun setelah dilakukan PPJB (dengan pembayaran BPHTB) kemudian Wajib Pajak menandatangani Akta Jual Beli, maka Wajib Pajak tidak dikenakan BPHTB kembali selama tidak terjadi perubahan yang mengakibatkan jumlah BPHTB kurang dibayar. Dengan demikian, penerapan norma ini tidak menimbulkan beban pajak ganda dan tidak melanggar hak-hak konstitusional warga negara.

2) Peningkatan Kendali Pemerintah dan Perlindungan Hak-Hak Warga Negara

Banyak kasus di lapangan, khususnya terkait PPJB yang dibuat antara Pelaku Pembangunan (developer) dengan konsumen (Masyarakat) di mana Masyarakat membeli apartemen (rumah susun) dan mengikatkan diri dalam sebuah PPJB yang hanya ditandatangani oleh 2 (dua) pihak dan tanpa diketahui Pemerintah, hingga akhirnya Pelaku Pembangunan tidak menyelesaikan apa-apa yang menjadi kewajibannya sebagaimana diatur pada Undang-undang Nomor 20 Tahun 2011 tentang Rumah susun, misal; Pelaku Pembangunan tidak melakukan pemisahan sertifikat induk menjadi Sertipikat Hak Milik Satuan Rumah Susun (SHMSRS) sehingga konsumen dirugikan karena tidak mendapatkan haknya yang dijanjikan sebelumnya untuk mempunyai SHMSRS, padahal bangunan sudah selesai dibangun dan konsumen sudah tinggal, beraktivitas, dan menempati rumah susun

dimaksud. Pada akhirnya konsumen dirugikan karena Pelaku Pembangunan (developer) tidak menyelesaikan apa yang menjadi kewajibannya kepada konsumen.

Serupa dengan ilustrasi di atas, kasus berikut adalah contoh permasalahan real yang terjadi, yaitu berkaitan dengan permasalahan objek tanah dan bangunan yang berada di Surabaya dibuat Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) yang dibuat oleh Notaris di mana Pelaku developer dinyatakan pailit oleh Pengadilan. Kurator memasukkan objek tanah dan bangunan yang dibeli oleh konsumen menjadi daftar harta pailit. Berdasarkan Putusan Pengadilan Niaga pada Pengadilan Negeri Surabaya Nomor 15/G.Lainlain/2016/PN Niaga.Sby., juncto Nomor 11/G.Lain-lain/2015/PN Niaga.Sby., tanggal 6 Februari 2017 dan Putusan Mahkamah Agung Tingkat Kasasi Nomor 644 K/PDT. SUSPAILIT/2017, majelis hakim dalam pertimbangannya menyatakan di mana pada pokoknya *“peralihan hak atas tanah telah terjadi dengan dibuatnya PPJB di hadapan Notaris, sehingga tanah kavling dan bangunan tersebut tidak dapat dimasukkan ke dalam daftar harta pailit”*.

Dengan menetapkan norma bahwa saat terutang untuk jual beli adalah saat dibuat dan tandatangani PPJB, yang mengikat para pihak untuk melakukan pembayaran pajak-pajak, maka secara tidak langsung Konsumen memberitahukan kepada Pemerintah, bahwa ada sebuah Unit Satuan Rumah Susun (Sarusun) yang dikembangkan oleh PT XXX telah dijual kepada seorang konsumen XYZ, dengan nilai transaksi sejumlah Rp, dengan muatan materi perjanjian tertentu, maka Pemerintah menjadi mempunyai kendali, tidak hanya dalam ruang lingkup pajak-pajak terutang (PPH Final, PBB dan BPHTB), tapi juga Pelaku Pembangunan akan berada pada zona atau *awareness* (kesadaran) bahwa Kita Semua dalam pengawasan Pemerintah, sehingga terdorong untuk lebih taat dan tunduk kepada ketentuan Perundang-undangan, tidak hanya terkait Undang-undang perpajakan, namun terkait Undang-Undang Rumah Susun, perlindungan konsumen, dan lain sebagainya.

3) Mendorong Masyarakat Untuk Segera Melegalkan Perbuatannya (AJB)

Sejatinya bentuk formal perolehan jual beli adalah AJB, karena lebih memberikan kepastian hukum dan menjadi syarat mutlak untuk

dilakukannya pengalihan nama pemegang hak pada sertipikat hak atas tanah. Penetapan norma saat terutang saat PPJB akan mendorong perilaku konsumen untuk lebih mempertimbangkan banyak hal sebelum melakukan pembelian properti: terkait kepastian hukumnya, kondisi keuangan, rencana bisnis/keuangan, serta kemudahan untuk menjual kembali propertinya di masa yang akan datang.

Hal-hal terkait pajak akan mendorong perubahan perilaku yang mendukung tertib administrasi, kepatuhan kepada undang-undang, serta lebih melindungi konsumen.

4) Mencegah Praktik Penghindaran Pajak

Walaupun secara perdata perjanjian perikatan dianggap sudah memenuhi unsur-unsur, namun dalam pelaksanaannya di lapangan banyak praktik-praktik yang merugikan konsumen, khususnya pada transaksi jual beli rumah susun/apartemen. Sementara jika melihat ukurannya, ini adalah potensi ekonomi yang besar yang mengandung nilai transaksi ekonomi yang besar. Sebagai gambaran, di Wilayah Provinsi DKI Jakarta terdapat lebih dari 370 bangunan yang dibangun berdasarkan konsep rumah susun sebagaimana dimaksud oleh Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2011, sehingga wajar apabila Pemerintah hadir di dalam aktivitas ekonomi ini untuk, tidak hanya mendapatkan kontribusi dalam bentuk pajak, namun juga secara tidak langsung hadir mengawasi aktivitas ekonomi ini, khususnya kepada Pelaku Pembangunan yang jelas ditemui bermasalah dalam memenuhi Kewajiban-kewajibannya sebagai Pelaku Pembangunan.

5) Atas Pembayaran BPHTB Wajib Pajak Mendapatkan Kontraprestasi

Dalam konsep bea, terdapat kontraprestasi dari Pemerintah atas dibayarnya bea. Sebagai contoh, ketika importir membayar bea masuk, maka barang importir dari luar Daerah Pabean dapat masuk ke Daerah Pabean. Demikian halnya dengan BPHTB, jika Wajib Pajak sudah memenuhi kewajibannya membayar BPHTB, maka Wajib Pajak menjadi memenuhi salah satu syarat administrasi untuk melakukan pendaftaran dan/atau pengalihan hak atas tanah di Kantor Pertanahan dan mendapatkan sertipikat tanah.

Dengan demikian, seyogyanya untuk jenis pajak ini tidak perlu ada upaya penghindaran karena sejatinya terdapat kontraprestasi dari

Pemerintah dalam bentuk pemberian hak atas tanah kepada Wajib Pajak atas pembayaran BPHTB yang dilakukan.

6) Terhadap Pembatalan PPJB Dapat Dimohon Pengembalian (Restitusi)

Untuk memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak, khususnya terkait hak-hak Wajib Pajak seperti pembetulan, pembatalan, pengurangan, keringanan, pembebasan, dan restitusi Pemerintah sudah mengaturnya pada Pemerintah juga sudah mengatur pada Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023.

Lebih lanjut, pada Pasal 59 ayat (9) Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 diatur "*dalam hal terjadi perubahan atau pembatalan perjanjian pengikatan jual beli sebelum ditandatanganinya akta jual beli mengakibatkan:*

a. jumlah BPHTB lebih dibayar atau tidak terutang, Wajib Pajak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran BPHTB; "

Jadi, jika karena suatu sebab kemudian terjadi pembatalan perjanjian pengikatan jual beli (PPJB) sebelum ditandatanganinya akta jual beli mengakibatkan jumlah BPHTB lebih dibayar atau tidak terutang, Wajib Pajak mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran BPHTB. Dengan demikian, maka Wajib Pajak mendapatkan kepastian hukum dan terlindung dari kerugian beban pajak yang seharusnya tidak terutang. Konsisten dengan penjelasan sebelumnya, bahwa dalam konsep bea, terdapat kontraprestasi dari Pemerintah atas dibayarnya BPHTB yaitu dalam bentuk pemberian hak kepada Wajib Pajak atas pembayaran BPHTB yang dilakukan.

Pengembalian pembayaran pajak (restitusi) adalah bagian dari proses bisnis pemungutan Pajak Daerah di mana Pemerintah Daerah berkewajiban memenuhi hak-hak Wajib Pajak yang dilindungi Undang-Undang. Sebagai informasi, dalam kurun waktu 5 (lima) tahun terakhir pemerintah Provinsi DKI Jakarta telah memberikan layanan pengembalian pembayaran pajak (restitusi) kepada 101 Wajib Pajak dengan nilai pengembalian (restitusi) sebesar Rp12.796.614.551.

Pernyataan Pemohon atas ketentuan Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, "*pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli*" adalah

bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum adalah pandangan dan pemahaman yang tidak berdasar. Kemudian, perubahan ketentuan pada pasal tersebut berpotensi mengganggu Penerimaan Asli Daerah dari sektor Pajak Daerah.

c) Pasal 49 huruf b

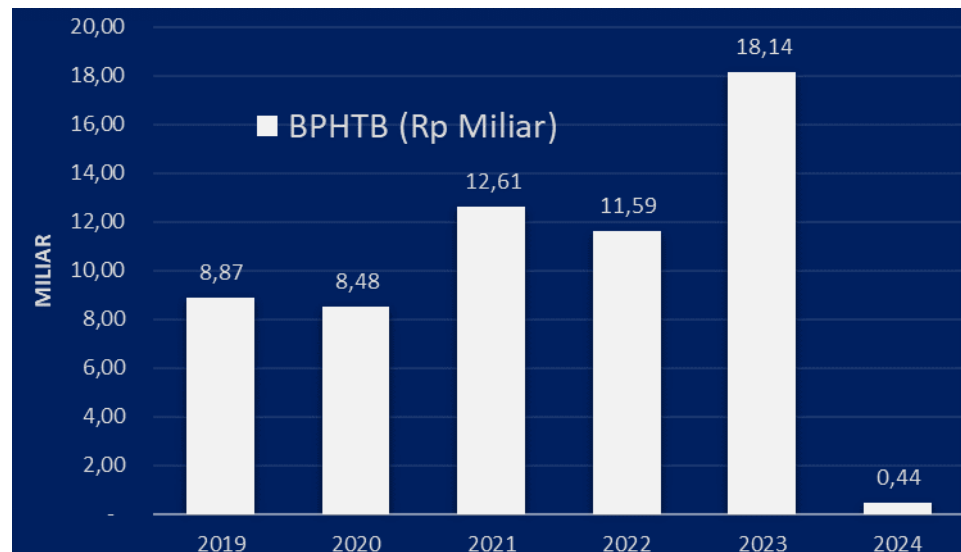
Pemohon menyatakan bahwa Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, sepanjang frasa “hibah wasiat” adalah bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum, sehingga harus dibaca sebagai “sedangkan untuk Hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”.

Sejatinya, norma pada Undang-undang Nomor 1 Tahun 2022 bukanlah bentuk baru karena sebelumnya juga diatur pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, yaitu pada Pasal 90 ayat (1) huruf d, bahwa saat terutang BPHTB ditetapkan hibah wasiat adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta;

Perbuatan hukum ini mengakibatkan beralihnya atau berpindahnya hak atas tanah kepada penerima waris sehingga wajar jika negara mengambil kontribusi dari perbuatan/peristiwa. Sebagai pelengkap, berikut kami sajikan jumlah penerimaan BPHTB Pemerintah Provinsi DKI Jakarta terkait perolehan sebagaimana dimaksud Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022.

Grafik V.3.

Grafik Penerimaan BPHTB Pasal 49 huruf b (Hibah Wasiat) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Pemerintah Provinsi DKI Jakarta Tahun 2019-2024



Sumber: Badan Pendapatan Daerah Provinsi DKI Jakarta Per Tanggal 20 Februari 2024.

(Data diolah Penulis 2024)

Data tersebut menunjukkan bahwa, penerapan pasal Pasal 49 huruf b (Hibah Wasiat) pada Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 sudah berjalan baik dan sesuai dengan tujuannya yaitu menopang kemandirian fiskal daerah dan mendukung keberlanjutannya. Dalam kurun waktu tahun anggaran 2019 hingga 2023, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta telah membukukan penerimaan BPHTB dari Hibah Wasiat sebesar Rp59,69 Miliar yang terdiri dari 495 Wajib Pajak. Sementara itu, untuk tahun 2024 tercatat penerimaan BPHTB Hibah Wasiat sebesar Rp442,5 juta dari 6 Wajib Pajak.

Jika karena suatu sebab kemudian terjadi pembatalan Hibah Wasiat yang mengakibatkan jumlah BPHTB lebih dibayar atau tidak terutang, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran BPHTB. Dengan demikian, maka Wajib Pajak mendapatkan kepastian hukum dan terlindung dari kerugian beban pajak yang seharusnya tidak terutang. Konsisten dengan penjelasan sebelumnya, bahwa dalam konsep bea, terdapat kontraprestasi dari Pemerintah atas dibayarnya BPHTB yaitu dalam bentuk pemberian hak kepada Wajib Pajak atas pembayaran BPHTB yang dilakukan. Jadi, kalau haknya batal diperoleh maka Wajib Pajak berhak mendapatkan pengembalian (restitusi) BPHTB.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, dalam pandangan kami ketentuan Pasal 49 huruf b sama sekali tidak ada permasalahan konstitusional, terlebih norma terkait sudah berlaku lebih dari 10 (sepuluh) tahun dan penerapannya selama ini tidak terdapat permasalahan dan pertentangan dari masyarakat. Dengan demikian, pernyataan Pemohon bahwa Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 sepanjang frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” adalah bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum adalah tidak tepat dan tidak memiliki cukup alasan. Kemudian, perubahan ketentuan pada pasal tersebut berpotensi mengganggu Penerimaan Asli Daerah dari sektor Pajak Daerah.

d) Pasal 49 huruf c

Pemohon menyatakan bahwa Pasal 49 huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah sepanjang frasa "penerima waris" adalah bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum, sehingga harus dibaca sebagai penerima waris yang dibuktikan dengan:

- 1) surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
- 2) Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
- 3) Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
- 4) Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
- 5) Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau

- 6) Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, dalam pandangan kami ketentuan Pasal 49 huruf c sama sekali tidak ada permasalahan konstitusional, dengan alasan:

- 1) Tidak ada permasalahan dalam tataran implementasi;
- 2) Frasa “Penerima Waris” pada Pasal 49 huruf c justru memberikan kepastian hukum yang lebih baik dibandingkan dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah di mana hanya disebutkan “yang bersangkutan”, tanpa adanya penjelasan lebih lanjut.
- 3) Keinginan Pemohonan agar pembuktian sebagai Penerima Waris dijabarkan secara mendetail tidak perlu diatur pada tataran Undang-undang.

Dalam pandangan kami pernyataan Pemohon bahwa Pasal 49 huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 adalah bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum adalah tidak tepat.

V. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

- 1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 telah cukup memberikan ruang kepada Pemerintah Daerah untuk melakukan penggalan potensi fiskal daerah dan mengamankan Pajak Daerah;
- 2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 telah cukup mengatur hak dan Kewajiban perpajakan, serta memberikan perlindungan yang baik atas hak-hak Masyarakat Wajib Pajak.
- 3) Pelaksanaan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 sudah berjalan sebagaimana mestinya sesuai dengan normanya dan tidak terdapat permasalahan serius dalam proses pemungutannya;
- 4) Keberlakuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 mendukung Pemerintah Daerah mengamankan Penerimaan Asli Daerah, menjaga stabilitas, kemandirian, serta keberlanjutan kapasitas fiskal Daerah;

3. Dr. Machfud Sidik, M.Sc. (Keterangan Tertulis)

1. Pendahuluan

Dalam empat dasawarsa terakhir, banyak negara melakukan pergeseran skema sentralisasi kekuasaan politik Pemerintah Pusat dan mendorong penerapan desentralisasi yang memberikan kewenangan pemerintahan yang lebih besar kepada pemerintah daerah. Tujuan utama dari desentralisasi adalah untuk menjadikan Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota lebih tanggap terhadap preferensi masyarakat setempat. Upaya baru desentralisasi sektor publik telah mulai bergulir di seluruh dunia baik di negara-negara berkembang, negara-negara transisi maupun negara-negara maju. Berbeda dengan gagasan desentralisasi yang sebelumnya, upaya desentralisasi yang terjadi di Indonesia dan berbagai negara di belahan dunia pada era ini berlangsung bersamaan dengan proses demokratisasi.

Kecenderungan beberapa negara untuk memberdayakan Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota ini berpotensi mengakibatkan perubahan besar dalam cara penyampaian pelayanan publik. Peningkatan kemampuan Pemerintah Daerah untuk menanggapi kebutuhan masyarakat yang berbeda satu sama lainnya akan meningkatkan efisiensi pelayanan publik, sehingga muncul harapan bahwa pertumbuhan perekonomian daerah pasca desentralisasi akan semakin cepat. Walaupun demikian, harus dipahami bahwa desentralisasi dan demokratisasi adalah suatu fenomena yang kompleks dengan berbagai dimensinya, baik dari aspek administratif, ketatanegaraan, fiskal maupun sosial politik. Analisis yang seksama mengenai langkah yang harus ditempuh sangat dibutuhkan dengan harapan bahwa pada waktunya nanti akan muncul sebuah sistem hubungan pemerintahan dan hubungan keuangan antara tingkat pemerintahan yang lebih realistis dan berkelanjutan. Singkatnya, desentralisasi berarti memindahkan fungsi fiskal, politik dan administratif dari tingkatan pemerintah yang lebih tinggi ke tingkat pemerintahan yang lebih rendah, dalam wujud yang berbeda-beda antar negara tergantung pada seberapa besar Pemerintah Daerah yang bersangkutan mendapat kebebasan untuk menjalankan fungsinya, termasuk *taxing power*.

Munculnya desentralisasi terutama diakibatkan oleh rasa tidak puas atas sentralisasi perencanaan ekonomi dan para pembaharu yang berusaha

melepaskan diri dari kontrol ketat Pemerintah Pusat dan mendorong partisipasi yang lebih luas dari Pemerintah Daerah dan masyarakat lokal dalam penyelenggaraan pemerintahan yang demokratis. Interaksi dengan masyarakat yang lebih dekat, seharusnya memudahkan otoritas daerah untuk mengidentifikasi kebutuhan masyarakat dan oleh karena itu dapat memberikan pelayanan publik dalam bentuk dan tingkatan yang sesuai dengan aspirasi masyarakat (Oates, 1972). Selanjutnya dikatakan bahwa masyarakat akan menjadi lebih bersedia membayar pajak daerah apabila jumlah yang mereka bayarkan sepadan dengan pelayanan publik yang mereka terima. Sehingga diharapkan bahwa perolehan dari pajak daerah dapat ditingkatkan tanpa menimbulkan gejolak masyarakat yang berlebihan. Tuntutan demokrasi yang lebih besar dan frustrasi yang ditimbulkan karena ketidakmampuan pemerintah pusat dalam memenuhi layanan lokal telah mendorong para politisi untuk mendesentralisasikan wewenang dan sumber daya pada tingkat pemerintahan yang lebih rendah.

Implementasi desentralisasi fiskal tidak saja menjadi persoalan bagi negara sedang berkembang, tetapi juga bagi negara-negara maju. Tentu saja, pendekatan dan derajat masalah yang dihadapi serta orientasi kebijakan yang ditempuh negara maju dengan yang sedang berkembang memiliki perbedaan. Negara-negara maju mereformulasi struktur hubungan antar tingkat pemerintahannya agar lebih serasi dengan keadaan *post-welfare state*. Sementara negara-negara berkembang mengarahkan desentralisasi untuk mengatasi kemelut tata kelola yang tidak efektif, inefisien, tidak berkeadilan, kondisi makroekonomi yang tidak stabil, dan pertumbuhan ekonomi yang tidak berkelanjutan.

Semakin ekstensifnya penerapan desentralisasi ikut mendorong desentralisasi fiskal sebagai salah satu dimensinya menjadi instrumen vital dalam tatakelola pemerintahan yang baik (*governance*). Meski demikian, dalam praktik tata kelola pemerintahan nampak bahwa antara fungsi pemerintah dan sumber daya fiskal yang dilimpahkan kepada entitas sub-nasional tidaklah selalu selaras. Dalam praktiknya, ketidakseimbangan antara kapasitas fiskal dan kebutuhan pembelanjaan menjadi salah satu diantara sejumlah masalah yang dihadapi dalam implementasi kebijakan desentralisasi fiskal. Masalah tersebut yang juga di hadapi Indonesia dalam hubungan fiskal

antar tingkat pemerintahan. Desentralisasi telah berangsur-angsur menjadi fashion dari era akhir abad XX dan abad XXI. Desentralisasi tersebut diimplementasikan baik pada negara-negara yang telah kuat *civil society* nya, maupun negara-negara yang masih lemah *civil society* nya.

Desentralisasi merupakan salah satu di antara sejumlah strategi atau desain institusional, yang telah diusulkan sebagai cara untuk mengelola konflik yang muncul dari pluralisme budaya politik. Desentralisasi juga diakui sebagai salah satu aspek penting dari proses transisi dan salah satu kondisi bagi demokratisasi, melibatkan negara-negara transisi dari otoritarianisme ke demokrasi liberal, dan integrasi yang sukses menjadi sebuah komunitas bangsa yang lebih luas. Meskipun kekuatan politik telah sebagian besar mendorong desentralisasi, terutama di negara-negara yang sedang berkembang dan negara transisi, banyak negara menghadapi tantangan reformasi yang sama, pengalaman desentralisasi mereka jauh dari seragam (Sidik, 2007). Desentralisasi menempatkan pengambilan keputusan alokasi sumber daya lebih dekat kepada masyarakat. Hal ini mendorong respon yang lebih besar dari pejabat lokal dan akuntabilitas yang lebih besar terhadap masyarakat. Pengambil keputusan di tingkat lokal yang diberikan tanggung jawab yang lebih luas dalam mengatasi masalah-masalah lokal yang mereka hadapi akan lebih efisien daripada hal tersebut dilakukan oleh pengambil keputusan yang terpusat. Selanjutnya, sepanjang terdapat akuntabilitas melalui pemilu lokal, pemilu yang lebih cenderung didorong oleh isu-isu lokal akan lebih menarik perhatian masyarakat dari pada pemilu nasional yang jarang memberikan perhatian pada problematika penyediaan layanan lokal. Keanekaragaman dalam kebijakan publik adalah argumen pemerintahan lainnya mengenai desentralisasi fiskal. Hal ini memiliki nilai yang tinggi karena menawarkan kepada masyarakat pilihan yang lebih baik dalam pelayanan publik dikaitkan dengan pilihan pajak ketika mereka memutuskan bertempat tinggal di wilayah yang dikehendaki (Tiebout, 1956). Selain itu, ia membantu menciptakan "laboratorium" untuk inovasi dan eksperimen, yang berfungsi sebagai model persaingan antar pemerintah daerah akan mendorong efisiensi dalam penyediaan barang publik. Sementara itu berbagai alasan teoritis menunjukkan bahwa Pemerintah Pusat tidak bisa memberikan solusi preferensi masyarakat lokal yang beragam dalam pelayanan publik, sehingga

di banyak negara Pemerintah Pusat menghadapi tekanan yang besar dalam kebijakan dan prosedur dalam pelayanan publik yang dilaksanakan oleh Pemerintah Pusat relatif seragam tersebut.

Teorema desentralisasi mengatakan bahwa pengeluaran untuk semua pelayanan harus didesentralisasikan kecuali ada skala ekonomi atau kecuali ada efek spillover yang tidak dapat diperbaiki. Desentralisasi fiskal membuat Pemerintah akan lebih dekat dengan masyarakat dengan cara menggeser ketergantungan kepada Pemerintah Pusat untuk mengambil keputusan tentang tingkat dan kombinasi pajak dan pengeluaran pemerintah daerah. Desentralisasi memberikan manfaat kepada masyarakat terutama untuk meningkatkan kesejahteraan karena tiga alasan:

- 1) Jika masyarakat mendapatkan lebih banyak dari apa yang mereka inginkan (misalnya. Pajak yang lebih rendah atau pengeluaran yang lebih tinggi, kombinasi yang berbeda dari fungsi pengeluaran, dll) kesejahteraan mereka akan ditingkatkan;
- 2) Warga akan lebih bersedia membayar pajak jika mereka menerima pelayanan yang menurut mereka memiliki nilai lokal yang mereka butuhkan, karena itu, peningkatan beban pajak yang seimbang dengan pelayanan yang memadai kurang mendapat perlawanan dari masyarakat, daripada yang telah terjadi pada sistem pemerintahan yang lebih terpusat, dan
- 3) Desentralisasi menjanjikan tingkat pelayanan yang lebih efisien. Karena pemilih dalam pemilu membayar untuk pelayanan publik di daerah dalam bentuk pajak dan retribusi, mereka merasa bahwa mereka dapat meminta pejabat setempat untuk bertanggung jawab atas pemberian pelayanan pada tingkat kuantitas dan kualitas dikehendaki masyarakat. Masyarakat pemilih tidak puas dengan pelayanan publik, mereka mungkin akan menyingkirkan para pejabat yang melanggar tersebut pada pemilihan umum berikutnya.

Desentralisasi memiliki keuntungan lebih luas: ia dapat membatasi kemampuan pejabat publik untuk menggunakan konstituen mereka. Keuntungan desentralisasi sesuai dengan keuntungan sistem pasar bersaing; sejauh terdapat kompetisi, kita berharap hasil-hasil desentralisasi menjadi lebih efisien secara ekonomi karena pemerintah sub-nasional (provinsi, kabupaten, kota) diposisikan lebih baik daripada Pemerintah Pusat untuk

memberikan pelayanan publik sebagai akibat dari keuntungan informasi dan sesuai dengan preferensi masyarakat lokal. Desentralisasi juga telah dipromosikan tidak hanya untuk mengakomodasi keragaman budaya, tetapi juga untuk meningkatkan demokrasi, meredakan kecenderungan separatis, membantu menahan pemerintah pusat dari konsentrasi kekuasaan yang berlebihan, untuk mendorong pembangunan ekonomi, meningkatkan efisiensi pemerintahan; dan untuk memfasilitasi modernisasi. Argumen-argumen yang kuat tersebut membantu menjelaskan mengapa desentralisasi telah menjadi begitu populer dalam beberapa dekade terakhir. Oleh karena itu reformasi antar tingkat pemerintahan yang diterapkan dalam proses desentralisasi adalah penting karena mereka pasti mempengaruhi kinerja negara yang lebih luas setidaknya di tiga bidang penting yang saling terkait: ekonomi, pelayanan, dan tata kelola pemerintahan yang baik (World Bank, 2007).

Desentralisasi fiskal di Indonesia dilakukan dengan pemberian diskresi belanja daerah yang luas dengan didukung oleh pendanaan transfer dari pusat yang signifikan dan penguatan PAD relatif kurang memadai (*weak local taxing power*). Desentralisasi fiskal diharapkan dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan dan pelayanan publik di daerah. Hal ini dikarenakan dekatnya tingkatan pemerintahan yang memberikan layanan dengan masyarakat yang dilayaninya, sehingga pemerintah daerah memahami kebutuhan dan prioritas daerah mereka. Selanjutnya, peningkatan kualitas penyelenggaraan pemerintahan akan mendorong semakin baiknya akses pelayanan publik dan pada akhirnya akan mendorong perekonomian daerah serta meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Baik urusan pemerintahan yang dilimpahkan maupun yang diserahkan kepada Pemerintah Daerah harus diikuti dengan pemberian sumber-sumber pendanaan yang cukup agar fungsi-fungsi pemerintahan yang dilaksanakan oleh Pemerintah Daerah dapat diselenggarakan dan dicapai secara berhasil guna dan berdayaguna, berdasarkan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan urusan tersebut (*money follows function*).

Letak, potensi sumber daya manusia dan sumberdaya alam serta kondisi geografis, jumlah penduduk, keterbatasan infrastruktur untuk mencapai tujuan bernegara antar suatu daerah dengan daerah lainnya tidak sama. Hal ini mengakibatkan terjadinya ketidakmerataan atau keterbatasan kemampuan

keuangan antar daerah yang satu dengan lainnya khususnya untuk mendanai penyelenggaraan urusan pemerintahan yang telah diserahkan.

Oleh karena itu, selain pemberian sumber keuangan daerah sebagaimana dikemukakan di atas, juga diberikan Dana Perimbangan dari APBN sejalan dengan prinsip pendanaan penyelenggaraan Pemerintahan Daerah harus digunakan secara efektif, efisien, transparan dan akuntabel untuk penyelenggaraan urusan pemerintahan yang diserahkan kepada Pemerintah Daerah.

Dengan Letusan Besar desentralisasi pada tahun 2001, Indonesia beralih dari salah satu negara yang paling terpusat di dunia dalam pemerintahan, fiskal dan politik menjadi salah satu negara yang paling terdesentralisasi. Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota telah mendapat tanggung jawab baru dan telah mengalami peningkatan keuangan yang besar, sebagian diperoleh dari Dana Perimbangan Pemerintah Pusat. Harus diakui beberapa Pemerintah Daerah menghadapi kesulitan yang besar dalam mengelola dan membelanjakan sumber daya mereka secara efisien dan efektif. Beberapa Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota berhasil mengumpulkan cadangan keuangan yang signifikan, meskipun tidak terlalu berlebihan mengingat besarnya kebutuhan investasi untuk penyelenggaraan pelayanan dasar.

2. Penggalan Sumber-Sumber Keuangan Pemerintah Daerah

Proses desentralisasi perpajakan dan pemindahan hak belanja ke tingkat pemerintahan yang lebih rendah merupakan unsur penting dalam reformasi fiskal, baik di negara maju maupun negara berkembang. Desentralisasi didukung dengan alasan bahwa pemerintah Pusat tidak mungkin dapat memenuhi tuntutan kebutuhan barang dan jasa publik yang secara terus menerus meningkat. Pemerintah Pusat sering gagal meningkatkan efisiensi fiskal, karena Pemerintah Pusat seringkali mengabaikan perbedaan setempat dalam hal budaya, lingkungan dan kekayaan sumber alam, di samping perbedaan dalam faktor ekonomi dan sosial. Mendekatkan Pemerintah ke masyarakat seharusnya akan meningkatkan akuntabilitas dalam pemberian pelayanan dan juga meningkatkan efisiensi dalam alokasi dengan menutup celahantara pengeluaran dan sumber pendapatan.

Dengan meningkatnya efisiensi yang signifikan, maka desentralisasi fiskal juga akan mendorong terjadinya pertumbuhan. Pada saat yang bersamaan,

hal ini akan mengurangi biaya operasional dan informasi dalam pemberian pelayanan dan merampingkan kegiatan sektor publik, yang pada akhirnya akan memfasilitasi konsolidasi fiskal dan meningkatkan kinerja ekonomi makro secara keseluruhan. Pada umumnya di negara berkembang, karena tidak tersedianya sumber pendapatan pada tingkat daerah, maka analisis fiskal antar tingkat pemerintahan dimulai dengan memusatkan fokus pada alokasi pendapatan dan penggalangan alternatif. Pemerintah Daerah umumnya tidak mempunyai sumber daya yang memadai untuk melaksanakan pelayanan yang paling mendasar pada tingkat daerah. Oleh karena itu, syarat utama dalam tanggung jawab pengalokasian sumber pembelanjaan alternatif adalah mengidentifikasi struktur dasar pendapatan yang dapat menjadi sumber daya yang memadai untuk penyelenggaraan pemerintahan daerah yang memadai dan pemberian layanan. Dengan adanya desentralisasi fiskal, Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota biasanya menerima sejumlah basis pajak ditambah Bagi hasil pajak, tetapi karena alasan-alasan politik, keadilan dan efisiensi, basis pajak ini seringkali tidak mencukupi untuk menutupi pengeluaran Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota sedangkan mereka pada umumnya juga menerima transfer dana dari Pemerintah Pusat. Berarti, masalah utama tetap berkisar pada seputar sumber pendapatan Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota. Pertama, pendapatan yang diberikan hampir dapat dipastikan tidak akan mencukupi kebutuhan belanja daerah, hal ini berarti bahwa program transfer dana dari Pemerintah Pusat tetap dibutuhkan. Kedua, Pemerintah Daerah seringkali menggunakan terlalu banyak sumber pendapatan yang tidak produktif yang perolehannya lebih rendah dari biaya yang dikeluarkan untuk memungutnya. Ketiga, kurangnya perhatian yang menjamin pelaksanaan yang efektif juga akan mengganggu sumber pendapatan. Keempat, setiap sumber pendapatan daerah mempunyai masalah desain yang serius, misalnya basis pendapatan yang statis, struktur yang terlalu rumit dan mekanisme pemungutan yang tidak efektif.

3. Keadilan Di Bidang Perpajakan

Keberadaan pajak terutama berlangsung sejak lahirnya pemerintahan civil, dan dapat dikatakan bahwa pajak merupakan harga yang harus dibayar oleh kehidupan masyarakat civil yang demokratis, kebebasan berpendapat dan terorganisir. Pajak tidak hanya mengandung arti berpindahnya dana

masyarakat ke pemerintah untuk menyediakan barang publik dan melaksanakan pelayanan publik yang diinginkan masyarakat, namun pajak juga dimaksudkan sebagai refleksi nilai sosial-budaya dan merealisasikan prioritas permintaan masyarakat dalam pelayanan publik dalam rangka mencapai kemakmuran masyarakat (*social and economic welfare*). Sistem perpajakan harus dimaknai sebagai bagian dari model sosial ekonomi, yang merepresentasikan masyarakat sosial, politik dan kebutuhan ekonomi masyarakat pada periode tertentu, yang berarti bahwa perubahan cita-cita bernegara suatu masyarakat bangsa akan memberikan implikasi terhadap perubahan sistem perpajakan. Karakteristik sistem perpajakan yang harus mengikuti sistem pemerintahan dan tujuan bernegara tersebut, menjelaskan bahwa kenapa pada dasarnya sistem perpajakan antar negara berbeda, dan kenapa sistem perpajakan selalu berubah dari waktu ke waktu. Salah satu aspek dari suatu sistem perpajakan adalah keadilan di bidang perpajakan. Tidak ada sistem perpajakan yang sempurna di berbagai Negara termasuk Negara-negara OECD (*Organization of Economic Cooperation and Development*), tetapi idealnya sistem perpajakan yang modern seharusnya memenuhi prinsip-prinsip sistem perpajakan yang baik terutama sistem perpajakan seharusnya meminimalkan dampak negatif terhadap kehidupan masyarakat dalam berbagai aspek sosial ekonomi, politik dan keadilan.

Konsep kesetaraan dan keadilan di bidang perpajakan merupakan urat nadi sistem perpajakan yang baik. Pemimpin politik memberi penghargaan kepada cita-cita di hampir setiap bidang pembuatan undang-undang dan peraturan perpajakan. Warganegara, apalagi, amat peka terhadap argumen tentang keadilan di hampir setiap debat kebijakan perpajakan. Namun, semua kontroversi yang bersifat populis tersebut, keadilan pajak kurang dipahami dan sering kali penerapannya tidak sejalan dengan sistem perpajakan yang baik. Konsep keadilan di bidang perpajakan ini sekurang-kurangnya terdiri dari tiga dimensi yang berbeda yaitu: keadilan horizontal, vertikal, dan keadilan individu. Penerapan di antara komponen-komponen ini mempersulit upaya untuk mencari kebijakan pajak yang baik, mendorong debat politik yang lebih banyak menyita retorika keadilan di bidang perpajakan tanpa menyentuh substansinya. Argumen yang paling gencar tentang keadilan di bidang perpajakan adalah pada hubungan yang tidak simetris antara keadilan vertikal

yang paling sering diwujudkan pada penerapan pajak progresif dan struktur pengeluaran dan tuntutan keadilan individu, di mana individu bebas melakukan transaksi yang mereka pilih sendiri. Sementara dukungan untuk beberapa aplikasi keadilan vertikal tampak jelas, dalam penentuan tingkat progresivitas yang tepat, dalam hal ini aspek progresif dalam perpajakan telah terbukti sulit untuk diterapkan.

Kriteria Pajak Yang Baik dan Keadilan Di Bidang Perpajakan

Para peneliti di bidang perpajakan telah menaruh perhatian besar pada pemikiran klasik tentang keadilan di bidang perpajakan antara lain dipengaruhi oleh pemikiran Adam Smith di abad ke-18 dan Richard Musgrave di abad 20.

Adam Smith dalam bukunya *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations* (1776) antara lain menyatakan suatu sistem perpajakan yang baik harus memenuhi kriteria yang dikenal sebagai *Canons of Taxation*, yang terdiri dari empat kriteria yang dikenal sebagai *Four Criteria for a "good tax"* yaitu:

1. **Equality** – *equal treatment of similarly situated taxpayers. Horizontal equity: all purchasers of the same equity pay the same tax vertical equity: unequally situated taxpayers being taxed on their ability to pay as per progressive taxation philosophies. For mining industry – natural conflicts. Mining goal is the maximization of resource utilization; Taxing authority goal is the maximization of social economic benefits to the individual state of taxing power. It is most important canon of taxation which embodies the principle of equity or justice. It provides the concept of the equality of sacrifice. The amount of the tax paid is to be in portion to the respective abilities of the tax payers. It is not very unreasonable that the rich should contribute to the public expense not only in proportion to their revenue but some thing more than that proportion. Canon of equality or ability: Canon of equality, or ability is considered to be a very important canon of taxation. By equality we do not mean that people should pay equal amount by way of taxes to the government. By equality is meant equality of sacrifice, that is people should pay taxes in proportion to their incomes. This principle points to progressive taxation. It states that the rate or percentage of taxation should increase with the increase in income and decrease with the decrease in income. In the words of "The subject of*

every state ought to contribute towards the support of the government as early as possible in proportion to their respective abilities that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the State".

2. **Convenient** – a tax that can be readily and easily assessed, collected, and administered. Canon of convenience: By this canon, means that the tax should be levied at the time and the manner which is most convenient for the contributor to pay it. For instance, if the tax on agricultural land is collected in installments after the crop is harvested, it will be very convenient for the agriculturists to pay it. Similarly, property tax, house tax, income tax, etc., etc., should be realized at a time when the taxpayer is expected to receive income. The manner of payment of tax should also be convenient. If the tax is payable by cheques, the contributor will be saved from much inconvenience. In the Words of "Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it".
3. **Certainty** – the consistency & stability in the prediction of taxpayers' bills and the amount of revenue collected over time. Canon of Certainty: The tax paid by each individual should be certain but not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to pay, should all to be clear and plain to the contributor. **Canon of certainty:** The Canon of certainty implies that there should be certainty with regard to the amount which taxpayer is called upon to pay during the financial year. If the taxpayer is definite and certain about the amount of the tax and its time of payment, he can adjust his income to his expenditure. The state also benefits from this principle, because it will be able to know roughly in advance the total amount which it is going to obtain and the time when it will be at its disposal. If there is an element of arbitrariness in a tax, it will then encourage misuse of power and corruption in this connection remarks: "The tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid all ought to be clear and plain to the contributor and to every other person".

4. **Economy** – compliance and administration of a tax should be minimal in terms of cost. **Canon of Economy:** The canon of economy implies that the expenses of collection of taxes should not be excessive. They should be kept as little as possible, consistent with administration efficiency. If the government appoints highly salaried staff and absorbs major portion of the yield, the tax will be considered uneconomical. Tax will also be regarded as uneconomical if it checks the growth of capital or causes it to emigrate to other countries, In the words of "Every tax is to be so contrived as both to take out and keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state".

Beberapa prinsip sistem perpajakan yang baik yang dikemukakan para ahli yang lain selain *Canons of Taxation Adam Smith (1776)*, antara lain Musgrave (1989), Buchanan (1976), Musgrave (1989), Stiglitz (2000), Samuelson and Nordhaus (2005), dan Gruber (2016) secara garis besarnya dapat dikemukakan berikut ini:

1. **Canon of productivity:** The canon of productivity indicates that a tax when levied should produce sufficient revenue to the government. If a few taxes imposed yield a sufficient fund for the state, then they should be preferred over a large number of small taxes which produce less revenue and are expensive in collection.
2. **Canon of elasticity:** Canon of elasticity states that the tax system should be fairly elastic so that if at any time the government is in need of more funds, it should increase its financial resources without incurring any additional cost of collection. Income tax, railway fares, postal rates, etc., are very good examples of elastic tax. The government by raising these rates a little, can easily meet its rising demand for revenue.
3. **Canon of simplicity:** Canon of simplicity implies that the tax system should be fairly simple, plain and intelligible to the tax payer. If it is complicated and difficult to understand, then it will lead to oppression and corruption.
4. **Canon of diversity:** Canon of diversity says that the system of taxation should include a large number of taxes which are economical. The government should collect revenue from its citizens by levying direct and indirect taxes. Variety in taxation is desirable from the point of view of equity, yield and stability.

Dari kutipan tersebut di atas, menurut Adam Smith pengenaan pajak harus memenuhi prinsip-prinsip yang baik yang disebut dengan *the four canons of taxation*, yaitu, (James dan Nobes, 1992: 13) sebagai berikut.

1. Prinsip keadilan (*equality*), artinya bahwa beban pajak harus sesuai dengan kemampuan relatif dari setiap wajib pajak. Perbedaan dalam tingkat penghasilan harus digunakan sebagai dasar dalam distribusi beban pajak itu sehingga bukan beban pajak dalam arti uang, tetapi beban riil dalam arti kepuasan yang hilang.
2. Prinsip kepastian (*certainty*), pajak hendaknya tegas, jelas, dan menjamin kepastian bagi setiap wajib pajak sehingga mudah dimengerti oleh wajib pajak dan juga akan memudahkan administrasi pemerintah sendiri.
3. Prinsip kecocokan (*convenience*), pajak jangan sampai terlalu menekan wajib pajak sehingga wajib pajak akan dengan senang hati melakukan pembayaran pajak kepada pemerintah.
4. Prinsip efisiensi (*efficiency*), pajak hendaknya menimbulkan kerugian yang minimal dalam arti jangan sampai biaya pemungutannya lebih besar dari jumlah penerimaan pajaknya dan pajak hendaknya mampu menghilangkan distorsi terhadap tingkah laku wajib pajak (prinsip netralitas).

Prinsip Keadilan di Bidang Perpajakan

Prinsip perpajakan yang baik menurut Break (1957) harus memenuhi uji standarsebagai berikut.

1. Aspek Teori
 - Keadilan (*equality*), mencakup keadilan horizontal dan keadilan vertikal.
 - Efisiensi (*efficiency*), meliputi efisiensi fiskal dan efisiensi ekonomi.
2. Praktikal
 - Netralitas (*neutrality*)
 - Kesederhanaan (*simplicity*)
 - Kepastian (*certainty*)
 - Likuiditas (*liquidity*)

Prinsip keadilan sebagaimana dikemukakan baik oleh Smith, Stiglitz, maupun Break, tersebut di atas, pada dasarnya dapat dilihat dari empat aspek. *Pertama*, kejujuran (*fairness*) yang dikenal sebagai prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*) yang pertama kali diperkenalkan oleh Adam Smith sekitar 250 tahun yang lalu. Dalam hal ini Smith berpendapat bahwa pada

dasarnya pajak dikenakan tidak atas dasar kriteria penerimaan maslahat (*the benefit received criterion*), tetapi lebih kepada kemampuan membayar (*ability to pay*). Secara sederhana suatu sistem perpajakan yang adil dalam pelaksanaannya seharusnya tidak memerlukan biaya dan waktu yang berlebihan dan tidak mengganggu tujuan masyarakat untuk mencapai penggunaan sumber ekonomi yang optimal. Ada 3 ukuran yang biasanya dipergunakan untuk mengukur kemampuan seseorang membayar pajak, yaitu: penghasilan konsumsi dan kekayaan, ketiga-tiganya merupakan ukuran kemakmuran seseorang.

4. Pengenaan Pajak Warisan dan Hibah (Inheritance and Gift Tax) di Berbagai Negara

Pajak Warisan dan Hibah di Jerman

Pajak warisan dan hibah di Jerman disebut Erbschaftssteuer. Pajak ini dikenakan atas harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan kepada orang lain setelah kematian atau selama hidup.

Basis pajak

Basis pajak untuk pajak warisan dan hibah di Jerman adalah nilai wajar dari harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan. Nilai wajar ini ditentukan berdasarkan harga pasar wajar pada saat peristiwa pemindahtanganan.

Tarif pajak

Tarif pajak warisan dan hibah di Jerman terdiri dari 7 tingkat, mulai dari 7% hingga 50%. Tarif pajak yang dikenakan tergantung pada hubungan antara pewaris atau penerima hibah dengan pewaris, sebagai berikut:

| Nilai perolehan kena pajak melebihi (EUR) | Nilai Perolehan | | |
|---|-----------------|---------|----------|
| | Klas I | Klas II | Klas III |
| 0 | 7% | 15% | 30% |
| 75.000 | 11% | 20% | 30% |
| 300.000 | 15% | 25% | 30% |
| 600.000 | 19% | 30% | 30% |
| 6 Juta | 23% | 35% | 50% |
| 13Juta | 27% | 40% | 50% |
| 26 Juta | 30% | 43% | 50% |

Sumber: EY, Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2023

Pengecualian

Ada beberapa pengecualian dari pajak warisan dan hibah di Jerman, antara lain:

- Warisan atau hibah kepada pasangan yang sah
- Warisan atau hibah kepada anak-anak
- Warisan atau hibah kepada badan amal atau lembaga keagamaan.

Pajak Warisan dan Hibah di Inggris

Pajak warisan dan hibah di Inggris disebut Inheritance Tax. Pajak ini dikenakan atas harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan kepada orang lain setelah kematian atau selama hidup.

Basis pajak

Basis pajak untuk pajak warisan dan hibah di Inggris adalah nilai wajar dari harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan. Nilai wajar ini ditentukan berdasarkan harga pasar wajar pada saat peristiwa pemindahtanganan.

Tarif pajak

Tarif pajak warisan dan hibah di Inggris terdiri dari 4 tingkat, mulai dari 0% hingga 40%. Tarif pajak yang dikenakan tergantung pada hubungan antara pewaris atau penerima hibah dengan pewaris.

Real Estate Transfer (Equivalent BPHTB)

Transfer Hak atas Tanah dan Bangunan dibebankan pada transfer kepentingan real estat yang berlokasi di Inggris dan Irlandia Utara dan transaksi kemitraan tertentu, dengan tarif mulai dari 0% hingga total 17% (tarif tertinggi yang saat ini dibayarkan untuk pembelian properti residensial tertentu oleh pembeli asing).

Pengecualian

Ada beberapa pengecualian dari pajak warisan dan hibah di Inggris, antara lain:

- Warisan atau hibah kepada pasangan yang sah
- Warisan atau hibah kepada anak-anak
- Warisan atau hibah kepada orang tua
- **Warisan atau hibah kepada badan amal atau lembaga keagamaan.**

Pajak Warisan dan Hibah di Amerika Serikat

Amerika Serikat tidak mengenakan pajak warisan di tingkat pemerintah federal. Namun, sebagian negara bagian tetap mempertahankannya secara

independen rezim pajak warisan. Umumnya, ketentuan pajak warisan tingkat negara bagian ini tidak membebankan pajak atas transfer kepada **pasangan dan keturunan**. Tarif berkisar 18%- 40%. Pajak warisan dan hibah di Amerika Serikat disebut Estate Tax dan Gift Tax. Pajak warisan dikenakan atas harta kekayaan yang diwariskan kepada orang lain setelah kematian. Pajak hibah dikenakan atas harta kekayaan yang dihibahkan kepada orang lain selama hidup.

Basis pajak

Basis pajak untuk pajak warisan dan hibah di Amerika Serikat adalah nilai wajar dari harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan. Nilai wajar ini ditentukan berdasarkan harga pasar wajar pada saat peristiwa pemindahtanganan.

Tarif pajak

Tarif pajak warisan dan hibah di Amerika Serikat terdiri dari 4 tingkat, mulai dari 18% hingga 40%. Tarif pajak yang dikenakan tergantung pada hubungan antara pewaris atau penerima hibah dengan pewaris.

Pengecualian

Ada beberapa pengecualian dari pajak warisan dan hibah di Amerika Serikat, antara lain:

- Warisan atau hibah kepada pasangan yang sah
- Warisan atau hibah kepada anak-anak
- Warisan atau hibah kepada orang tua
- Warisan atau hibah kepada badan amal atau lembaga keagamaan.

Pajak Warisan dan Hibah di Jepang

Pajak warisan dan hibah di Jepang disebut Shōzokuzei. Pajak ini dikenakan atas harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan kepada orang lain setelah kematian atau selama hidup.

Basis pajak

Basis pajak untuk pajak warisan dan hibah di Jepang adalah nilai wajar dari harta kekayaan yang diwariskan atau dihibahkan. Nilai wajar ini ditentukan berdasarkan harga pasar wajar pada saat peristiwa pemindahtanganan.

Tarif pajak

Tarif pajak warisan dan hibah di Jepang terdiri dari 5 tingkat, mulai dari 5% hingga 55%. Tarif pajak yang dikenakan tergantung pada hubungan antara pewaris atau penerima hibah dengan pewaris.

Pengecualian

Ada beberapa pengecualian dari pajak warisan dan hibah di Jepang yaitu Sumbangan properti kepada organisasi nirlaba tertentu atau yayasan pemerintah Jepang atau organisasi masyarakat setempat jika ahli waris memberikan sumbangan pada tanggal jatuh tempo pajak warisan

- ✓ JPY5 juta per ahli waris sah untuk hasil asuransi jiwa (yang dianggap sebagai properti);
- ✓ JPY5 juta per ahli waris untuk tunjangan pensiun (yang dianggap sebagai properti warisan);
- ✓ Hanya sebagian tertentu (misalnya 20%) dari perolehan lahan usaha kecil atau perumahan yang dapat dikecualikan dari pengenaan Pajak Warisan.

5. Pajak Daerah di Indonesia

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah UU PDRD) mengatur tentang 16 (enam belas) jenis pajak daerah yang menjadi kewenangan pemerintah daerah, yaitu 5 (lima) jenis pajak provinsi dan 11 (sebelas) jenis pajak kabupaten/kota. Sedangkan jenis retribusi daerah yang dapat dipungut oleh pemerintah daerah meliputi 14(empat belas) jenis retribusi jasa umum, 11 (sebelas) jenis retribusi jasa usaha dan 5 (lima) jenis retribusi perizinan tertentu.

Selanjutnya berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, terkait dengan pajak daerah mengatur 7(tujuh) jenis pajak provinsi dengan menambahkan jenis pajak baru yaitu Opsen Pajak MBLB dan memasukkan salah satu basis Pajak Kendaraan Bermotor yaitu Alat Berat menjadi Pajak Alat Berat (sebagai tindak lanjut Putusan Mahkamah Konstitusi No. 15/PUU-XV/2017 tanggal 19 September 2017). Untuk Pemerintah Kabupaten/Kota, jenis Pajak Daerah menjadi 9 (sembilan) jenis pajak yang pada dasarnya sama dengan pengaturan berdasarkan UU No. 28 Tahun 2009, dengan mengelompokkan 5(lima) jenis pajak atas konsumsi (Obyek Makanan dan/ atau Minuman; Tenaga Listrik; Jasa Perhotelan; Jasa Parkir; dan Jasa Kesenian dan Hiburan) menjadi PBJT ditambah 2 (dua) Opsen PKB dan Opsen BBNKB.

Tabel 1. Jenis Pajak Daerah Menurut UU No. 28 Tahun 2009 dan UU No. 1 Tahun 2022

| Provinsi | Provinsi |
|--|--|
| 1) Pajak Kendaraan Bermotor 2) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor 3) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor 4) Pajak Air Permukaan 5) Pajak Rokok | 1) Pajak Kendaraan Bermotor 2) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor 3) Pajak Alat Berat 4) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor 5) Pajak Air Permukaan 6) Pajak Rokok 7) Opsen Pajak MBLB. |
| Kabupaten/Kota | Kabupaten/Kota |
| 1) Pajak Hotel 2) Pajak Restoran 3) Pajak Hiburan 4) Pajak Reklame 5) Pajak Penerangan Jalan 6) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan 7) Pajak Parkir 8) Pajak Air Tanah 9) Pajak Sarang Burung Walet 10) PBB Perdesaan dan Perkotaan 11) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan | 1) PBB-P2; 2) BPHTB; 3) PBJT (Obyek Makanan dan/ atau Minuman; Tenaga Listrik; Jasa Perhotelan; Jasa Parkir; dan Jasa Kesenian dan Hiburan); 4) Pajak Reklame; 5) PAT; 6) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan (MBLB); 7) Pajak Sarang Burung Walet; 8) Opsen PKB; dan 9) Opsen BBNKB. |

Sumber: UU No. 28 Tahun 2009 dan UU No. 1 Tahun 2022

Lebih lanjut dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022, Pemerintah melakukan pengawasan secara preventif dan korektif terhadap Perda-perda tentang PDRD yang ditetapkan oleh pemerintah daerah. Pengawasan preventif dilakukan dengan mengevaluasi Raperda sebelum ditetapkan menjadi Perda, sedangkan pengawasan korektif dilakukan dengan mengevaluasi perda tentang PDRD yang telah ditetapkan oleh kepala daerah. Pengalaman Indonesia dalam penerapan desentralisasi menunjukkan bahwa salah satu titik terlemah dalam sistem ini adalah terbatasnya sumber Pendapatan Asli Daerah. Pemerintah Provinsi, Kabupaten dan Kota hanya memperoleh pendapatan yang kecil, baik sebagai bagian dari PDB (sekitar 1,5%) atau sebagai bagian dari pengeluaran mereka sendiri (sekitar 15%). Ketidak-seimbangan ini tidak sejalan dengan teori-teori yang ada dan praktek

terbaik secara internasional. Sebagian besar dari hal ini memiliki sejarah yang panjang di mana fitur APBD Provinsi pada umumnya peranan Pendapatan Asli Daerah pada kisaran 40% sampai dengan 70%, tetapi untuk Pemerintah Kabupaten/Kota hanya pada kisaran 15%, bahkan untuk Kabupaten/kota tertentu di bawah 5%. Oleh karena itu UU No. 1 Tahun 2022, memberikan sinyal positif untuk meningkatkan sumber-sumber pajak daerah sebagaimana diuraikan di atas.

6. Pajak Properti dan Bea Balik Nama Atas Tanah dan Bangunan

Suatu jenis pajak yang baik, antara lain ditandai dengan telah dikenal oleh masyarakat wajib pajak sejak lama. Dalam era abad modern sejak revolusi Industri tahun 1760-1830, Pajak Properti termasuk Pajak atas pemindahan kepemilikan properti tergolong suatu jenis pajak yang dikenal di berbagai negara, seperti Inggris pada tahun 1692, dan Amerika Serikat sejak tahun 1796. Di Indonesia, pada masa penjajahan, pajak tanah (Land Rent) telah diperkenalkan pada tahun 1813 di Jawa, dan terkait Bea Balik Nama diperkenalkan tahun 1924 berdasarkan Ordonansi Bea Balik Nama Staatsblad 1924 No. 291. Bea Balik Nama ini dipungut atas setiap perjanjian pemindahan hak atas harta tetap yang ada di wilayah Indonesia, termasuk peralihan harta tetap yang ada di wilayah Indonesia, termasuk peralihan harta karena hibah wasiat yang ditinggalkan oleh orang-orang yang bertempat tinggal terakhir di Indonesia. Yang dimaksud dengan harta tetap dalam Ordonansi tersebut adalah barang-barang tetap dan hak-hak kebendaan atas tanah, yang pemindahan haknya dilakukan dengan pembuatan akta menurut cara yang diatur dalam undang-undang, yaitu Ordonansi Balik Nama Staatsblad 1834 Nomor 27.

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

Selanjutnya sebagai kelanjutan diterbitkannya UU No. 18 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan beserta perubahannya yaitu UU No. 20 Tahun 2000 tentang perubahan atas UU No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, maka diperkenalkan lagi Bea Balik Nama atas Tanah dan Bangunan. UU BPHTB Tahun 2000 tersebut selanjutnya dicabut dan diintegrasikan ke dalam UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang di dalamnya mengatur tentang Bea Balik Nama Atas Tanah dan Bangunan (terutama dituangkan pada Pasal 85 sampai dengan Pasal 93), yang berlaku setidaknya-tidaknya sebelum masing-masing Pemerintah Daerah menerbitkan Peraturan Daerah tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah berdasarkan ketentuan UU No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah dan Peraturan Pemerintah No. 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah.

UU No. 1 Tahun 2022 dan PP No. 35 Tahun 2023 terkait BPHTB secara lengkap antara lain mengatur:

- 1) Obyek BPHTB, antara lain terkait Pasal 44 ayat (2) angka 7: **pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;**
- 2) Subyek pajak dan Wajib Pajak BPHTB [Pasal 45 ayat (1) dan ayat (2) UU HKPD];
- 3) Dasar pengenaan BPHTB (Pasal 46);
- 4) Nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak (*threshold*) yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat atau waris, termasuk suami/istri, nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan paling sedikit sebesar Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) [Pasal 46 ayat (6)];
- 5) Atas perolehan hak karena hibah wasiat atau waris tertentu, Pemerintah Daerah dapat menetapkan nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak yang lebih tinggi daripada nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (6) [Pasal 46 ayat (7)];
- 6) Saat terutang BPHTB (Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c)
 - a) pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;

- b) 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;
- c) pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;

7) Wilayah Pemungutan BPHTB;

8) Ketentuan umum dan tata cara pemungutan Pajak dan Retribusi meliputi pengaturan mengenai [Pasal 95 ayat (2) UU HKPD]:

- a) pendaftaran dan pendataan;
- b) penetapan besaran Pajak dan Retribusi terutang;
- c) pembayaran dan penyetoran;
- d) pelaporan;
- e) **pengurangan**, pembetulan, dan pembatalan ketetapan;
- f) pemeriksaan Pajak;
- g) penagihan Pajak dan Retribusi;
- h) **keberatan**;
- i) gugatan;
- j) penghapusan piutang Pajak dan Retribusi oleh Kepala Daerah;
- k) pengaturan lain yang berkaitan dengan tata cara pemungutan Pajak dan Retribusi.

9) Kepala Daerah dapat memberikan keringanan, pengurangan, pembebasan, dan **penundaan pembayaran atas pokok dan/atau sanksi Pajak dan Retribusi**.

7. Pendapat atas uji materi yang diajukan oleh Pemohon:

1. Dari uraian di atas baik berdasarkan *best-practice* maupun latar belakang historis pengenaan Bea Balik Nama atas harta tetap dan BPHTB sejak tahun 1997, jenis pajak ini telah diberlakukan di berbagai negara dengan variasinya termasuk di Indonesia. Pengaturan BPHTB berdasarkan UU No. 28 Tahun 2009 dan diamandemen dengan UU No. 1 Tahun 2022 khususnya terkait obyek warisan dan hibah telah mengikuti *best-practice* secara internasional terutama mempertimbangkan aspek keadilan di bidang perpajakan (pengaturan

tentang *treshold*, keberatan dan banding, pengurangan, pembebasan, dan penundaan pembayaran atas pokok dan/atau sanksi Pajak);

2. Terkait Pasal 44 ayat (2) angka 7: **pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**, adalah merupakan salah satu basis pajak BPHTB, menurut pendapat saya adalah sudah tepat, dengan alasan bahwa: Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan hak termasuk sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama, adalah merupakan salah satu basis pajak BPHTB.
3. Saat terutang BPHTB (Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c), yaitu:
 - a) pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;
 - b) 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;
 - c) pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;

Pendapat atas butir a).

- Adalah sudah tepat, dalam rangka memitigasi tax avoidance bahkan tax evasion, yaitu menampung perubahan tatanan dan perilaku ekonomi masyarakat dengan tetap berpedoman prinsip pengenaan pajak yang tidak *double imposition*, dan memperluas cakupan objek pajak
- Pada butir a), pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli (PPJB) untuk jual beli secara fisik properti yang bersangkutan sudah dikuasai oleh pihak yang memperoleh pemindahan hak atas tanah dan bangunan, meskipun bisa jadi harga yang ditransaksikan belum dilunasi. Sehingga sejak saat PPJB (yang pada umumnya mengatur pemberian hak mutlak kepada pembeli atas objek PPJB kepada calon pembeli), pembeli sudah dapat memperoleh nilai manfaat atas aset dimaksud.

- Ketentuan ini secara internasional merujuk ketentuan anti penghindaran pajak, yaitu *substance over form* identik dengan *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) yang diadopsi dalam UU No. 7/1983 terakhir diubah dengan UU No. 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menyatakan: Pemerintah berwenang mencegah praktik penghindaran pajak..., salah satu cara penghindaran pajak adalah dengan melakukan transaksi yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dengan prinsip *substance over form*, yaitu pengakuan substansi ekonomi di atas bentuk formalnya.
- Selanjutnya apabila perjanjian pengikatan jual beli tersebut ditindak lanjuti dengan Akta Jual Beli dan Proses Pendaftaran Tanah, sepanjang **pihak yang menerima peralihan hak adalah orang yang sama, maka kewajiban pembayaran BPHTB hanya pada saat ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual-beli (tidak terjadi double taxation)**. Mohon periksa, ketentuan mengenai hal-hal yang identik dengan ketentuan pasal 49 huruf a, yaitu tertuang di Pasal: 44 Ayat (4) huruf e, berbunyi: **orang pribadi atau Badan karena konversi hak atau karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama;** (dalam hal ini termasuk: Yang dikecualikan dari obyek BPHTB).

Pendapat atas butir b). 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, secara *legal property* yang ditransaksikan sudah beralih penguasaannya pada penerima hak yang baru, sehingga berdasarkan prinsip *self-assessment* yang diterapkan pada BPHTB, wajib pajak penerima hak berkewajiban untuk membayar BPHTB diikuti kewajiban melapor kepada aparat fiskus Pemerintah Daerah bahwa properti terkait sudah berpindah kepemilikannya kepada penerima hak.

8. Kesimpulan dan Rekomendasi:

- 1) Mobilisasi sumber-sumber keuangan negara dan daerah harus menjadi salah satu persyaratan utama dalam proses desentralisasi. Pemberian discretionary revenues kepada daerah berdampak pada

balancing revenue productivity and fairness in imposing local taxes.

Untuk itu hendaklah tidak terlalu mudah untuk men-justifikasi suatu pengenaan pajak daerah (termasuk BPHTB) menyalahi prinsip-prinsip pajak daerah dan bertentangan dengan prinsip keadilan dengan argumentasi yang parsial, hanya memberi perhatian pada kepentingan Wajib Pajak saja.

- 2) UU No. 28 Tahun 2009 dan diamandemen dengan UU No. 1 Tahun 2022 khususnya terkait obyek BPHTB termasuk di dalamnya warisan dan hibah telah mengikuti *best-practice* secara internasional terutama mempertimbangkan aspek keadilan di bidang perpajakan (pengaturan tentang treshhold, keberatan dan banding, pengurangan, pembebasan, dan penundaan pembayaran atas pokok dan/atau sanksi Pajak). Selain itu, undang-undang ini terkait dengan pengaturan warisan, hibah dan hibah wasiat mempertimbangkan aspek *budgeter* dan *regulerend*. Fungsi anggaran adalah fungsi pajak yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara. Fungsi *regulerend* adalah fungsi pajak yang digunakan untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi dalam hal ini *income redistribution*.
- 3) Hal-hal yang dimohonkan oleh pemohon uji materi UU No. 1 Tahun 2022, sudah cukup dipayungi dalam UU No. 1 Tahun 2022, yang dalam implementasinya diperlukan pengaturan lebih lanjut dalam Perda terkait, bahkan Peraturan Kepala Daerah Kabupaten/Kota atau Perkada Gubernur Jakarta, untuk pemda Provinsi Jakarta.
- 4) Alasan serta dasar permohonan uji materiil Pemohon tidak sesuai dan tidak selaras dengan landasan filosofis dan prinsip keadilan dalam perpajakan/penerimaan negara, serta prinsip-prinsip desentralisasi;
- 5) Tidak sependapat dengan permohonan pengujian Pemohon (*void*) seluruhnya atau setidaknya permohonan Pemohon terutama tidak memiliki landasan filosofis, prinsip keadilan dalam perpajakan dan aspek hukum, sehingga tidak dapat diterima (*niet onvankelijke verklaard*);
- 6) Menyerahkan sepenuhnya kepada Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia seadil-adilnya baik untuk kepentingan Wajib Pajak

BPHTB, kepentingan publik maupun kepentingan masyarakat lebih luas untuk mendapatkan pelayanan Pemerintah/Pemerintah Daerah yang lebih baik antara lain berasal dari sumber-sumber Pendapatan Asli Daerah yang didalamnya termasuk BPHTB;

[2.5] Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Pihak Terkait Ikatan Pejabatan pembuat Akta Tanah (IPPAT) telah menyampaikan keterangannya di dalam persidangan pada tanggal 23 Januari 2024 dan dilengkapi dengan keterangan tertulis bertanggal 7 Februari 2024 yang diterima oleh pada tanggal 12 Februari 2024 dan Keterangan Tambahan bertanggal 27 Februari 2024 yang diterima di Mahkamah pada tanggal 27 Februari 2024, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

I. PENDAHULUAN

1. Bahwa Penjelasan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut "UUD 1945") antara lain menyatakan, "Negara Indonesia berdasarkan atas hukum (*rechtstaat*), tidak berdasar atas kekuasaan belaka (*machtstaat*)". Ketentuan tersebut bermakna bahwa kekuasaan harus tunduk pada hukum dan hukum menjadi sarana pengendali, pengawasan, dan pengontrol kekuasaan dari kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan dan/atau penggunaan kekuasaan secara sewenang-wenang ataupun digunakan sebagai sarana pembenaran.
2. Bahwa mengenai kekuasaan kehakiman dalam UUD 1945 diatur dalam Pasal 24 ayat (2), bahwa, "Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi".
3. Bahwa oleh karena tidak tertutup kemungkinan dan/atau terdapat kecenderungan penyelenggara kekuasaan negara, baik kekuasaan eksekutif, maupun kekuasaan legislatif, untuk menyalahgunakan kekuasaan dan/atau menggunakan kekuasaannya secara sewenang-wenang atau mengabaikan kepentingan umum/masyarakat, dalam bentuk penerbitan peraturan-peraturan yang bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, maka harus terdapat suatu fungsi untuk mengawasi, mengontrol, dan mengoreksi hal tersebut, yang dilakukan oleh kekuasaan kehakiman yang bebas.

4. Bahwa Mahkamah Konstitusi dan Mahkamah Agung merupakan benteng terakhir untuk menjaga dan mempertahankan tegaknya hukum dan keadilan, melalui pengujian secara formil atau materiil.

II. DUDUK PERKARA

1. Bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah atau yang disingkat PPAT, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Pejabat Pembuat Akta Tanah, pada Pasal 1 angka 1 disebutkan Pejabat Pembuat Akta Tanah, selanjutnya disebut PPAT adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau Hal Milik Atas Satuan Rumah Susun.
2. Bahwa disamping PPAT sebagaimana yang dimaksud pada Pasal 1 angka 1 PP 37 Tahun 1998, juga ada istilah PPAT Sementara adalah Pejabat Pemerintah yang ditunjuk untuk melaksanakan tugas PPAT dengan membuat akta PPAT di daerah yang belum cukup mendapat PPAT. Sedangkan PPAT Khusus adalah pejabat Badan Pertanahan Nasional yang ditunjuk karena jabatannya untuk melaksanakan tugas PPAT dengan membuat akta PPAT tertentu khusus dalam rangka pelaksanaan program atau tugas Pemerintah tertentu.
3. Bahwa PPAT dalam naungan organisasi menempatkan Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT) sebagai organisasi satu-satunya bagi PPAT diseluruh Indonesia, hal ini tergambarkan pada Anggaran Dasar (AD) dan Anggaran Rumah Tangga (ART) Perkumpulan.
4. Bahwa pada ketentuan Pasal 1 Anggaran Dasar Perkumpulan, telah disebutkan Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah disingkat IPPAT, berkedudukan di Jakarta Barat sebagai satu-satunya wadah Perkumpulan bagi para Pejabat Pembuat Akta Tanah.
5. Bahwa dikarenakan IPPAT sebagai wadah tunggal satu-satunya bagi PPAT, oleh karenanya Perkumpulan tersebut berada pada pengurusannya baik Tingkat Pusat, Tingkat Wilayah dan Tingkat Daerah. Saat ini IPPAT di tingkat Wilayah terdapat 33 Pengurus Wilayah, sedangkan di pengurus di tingkat Daerah sebanyak 276 Pengurus Daerah.
6. Bahwa dari ketentuan tersebut jumlah anggota PPAT pada Perkumpulan saat ini lebih kurang 24.000 (dua puluh empat ribu) anggota yang

dinyatakan sebagai anggota bisa juga sebagai mitra Badan Pertanahan Nasional. Sedangkan Anggota Luar Biasa lebih kurang 7.900 (tujuh ribu sembilan ratus) anggota merupakan calon-calon PPAT, yang memiliki hak dan kewajibannya berbeda dengan PPAT sebagai Anggota Biasa.

7. Bahwa begitu banyak anggota PPAT aktif sebagai Anggota Biasa dan begitu juga Anggota Luar Biasa, oleh karena itu, segala yang berhubungan dengan jabatan PPAT, IPPAT berperan sebagai Perkumpulan untuk menjaga marwah profesi PPAT diseluruh Indonesia, untuk menjadikan PPAT sebagai profesi yang profesional.
8. Bahwa satu hal yang harus dikritisi saat ini, disaat mulai diberlakukannya UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah, khususnya yang berhubungan dengan pembahasan BPHTB (Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan).
9. Bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 37 UU No 1 Tahun 2022 memberikan definisi bahwa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang selanjutnya disingkat BPHTB adalah Pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau Bangunan. Dengan demikian Pajak BPHTB baru dikenakan kepada subjek pajak setelah subjek pajak menerima atau memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan.
10. Bahwa BPHTB merupakan salah satu jenis pajak yang wajib dibayarkan dalam proses transaksi tanah atau bangunan, misalnya dalam jual beli tanah atau rumah dan mendapat tanah hibah, waris, atau jual beli waris. Besaran tarif BPHTB yang ditetapkan ialah 5%.
11. Bahwa dalam praktek selama ini, Formulir yang digunakan adalah yang memuat kolom tanda tangan sebanyak 4 Pihak yaitu : (a) Wajib Pajak, (b) PPAT/Notaris/Pejabat Lelang, (c) Bank Persepsi dan (d) Pejabat BPKD, dalam praktek meskipun pembayaran pajak tersebut adalah kewajiban dari subjek pajak/pembeli akan tetapi yang mempersiapkan Formulir Pembayaran hanya dapat dilakukan oleh PPAT/Notaris/Pejabat lelang karena pengajuannya secara online yang untuk login memerlukan password.
12. Bahwa Formulir BPHTB tersebut setelah diisi dan didownload oleh PPAT diserahkan kepada Wajib Pajak/Pembeli untuk dibayar dan tidak jarang uang pembayaran BPHTB dititipkan/diserahkan ke PPAT/Notaris untuk

bayar ke Bank Persepsi, setelah dilakukan pembayaran maka 3 dari 4 kolom dalam Formulir BPHTB telah ditanda tangani dan tinggal 1 lagi yaitu kolom Pejabat BPKD dan tahapan inilah yang disebut dengan Validasi Pembayaran BPHTB. Tahapan Validasi ini umumnya memakan waktu antara 7 sampai 30 hari tergantung kesibukan dan banyaknya Formulir BPHTB yang mengajukan Validasi.

13. Bahwa dokumen yang diperlukan sebagai persyaratan Validasi Pembayaran BPHTB adalah sebagai berikut:
 - a. Fotokopi Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) dari Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) untuk tahun yang bersangkutan;
 - b. Fotokopi Kartu Tanda Penduduk (KTP) Wajib Pajak;
 - c. Fotokopi Surat Tanda Terima Setoran (STTS) atau struk ATM bukti pembayaran PBB selama 5 tahun terakhir;
 - d. Fotokopi Draf Akta Jual Beli sebagai bukti perolehan atas tanah tanah.
14. Bahwa setelah selesai validasi oleh BPKD, maka surat setor tersebut diserahkan kepada PPAT untuk diperiksa kembali dan barulah PPAT boleh membuat dan menanda-tangani akta Jual Beli dan akta peralihan lainnya (Akta Hibah, Akta Pembagian Harta Bersama, Akta Inbreng).
15. Bahwa dari sejarah hukumnya, pengaturan mengenai BPHTB telah ada sejak tahun 1924, namun pada saat itu disebut dengan nama "Bea Balik Nama Harta Tetap", sebagaimana diatur dalam Ordonansi Bea Balik Nama Harta Tetap 1924 (*Staatsblad* 1924 Nomor 291).
16. Bahwa dengan diterbitkannya UU No. 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria ("**UU No. 5 Tahun 1960**" atau "**UUPA**"), Bea Balik Nama atas Harta Tetap tidak dipungut lagi. Adapun ketentuan mengenai pengenaan pajak atas Akta Pendaftaran dan Pemindahan Kapal berdasarkan Ordonansi Bea Balik Nama *Staatsblad* 1924 Nomor 291, masih tetap berlaku.
17. Bahwa pada tahun 1997, sebagai pengganti Bea Balik Nama atas Harta Tetap yang tidak dipungut lagi, diberlakukan ketentuan mengenai Pajak BPHTB yang dimuat dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan ("**UU No. 21 Tahun 1997**"). BPHTB didefinisikan sebagai pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan yang besarnya 5%. Lingkup dari perolehan

hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan.

18. Bahwa saat dan tempat pajak yang terutang atau saat yang menentukan pajak BPHTB yang terutang atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan, baik yang diperoleh karena jual beli, tukar menukar, hibah, adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta oleh dan dihadapan PPAT. Apabila wajib pajak tidak melunasi pembayaran pajak BPHTB terutang dikenai sanksi administrasi berupa denda atau bunga.
19. Bahwa pada tahun 2000, UU No. 21 Tahun 1997 tersebut diubah sebagian dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan ("UU No. 20 Tahun 2000"). Perubahan tersebut tidak mempengaruhi prinsip-prinsip pengenaan pajak BPHTB yang diatur sebelumnya.
20. Bahwa ketentuan mengenai BPHTB tersebut pada tahun 2009 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku lagi dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah ("UU No. 28 Tahun 2009"). Meskipun UU No. 28 tahun 2009 dinyatakan berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010, namun UU No. 21 Tahun 1997 jo. UU No. 20 Tahun 2000 baru dinyatakan dicabut dan tidak berlaku terhitung sejak tanggal 1 Januari 2011.
21. Bahwa terbitnya UU No. 28 Tahun 2009 tersebut membawa perubahan dalam pemungutan BPHTB, karena mengubah status pemungutan BPHTB yang semula merupakan pajak pemerintah pusat menjadi pajak pemerintah daerah kabupaten/kota. BPHTB dialihkan menjadi pajak kabupaten/kota dan mulai berlaku secara efektif pada tanggal 1 Januari 2011.
22. Bahwa konsekuensi dalam pelaksanaan amanat UU No. 28 Tahun 2009, setiap pemerintah kabupaten/kota yang ingin memungut BPHTB sebagai sumber penerimaan daerah diharuskan terlebih dahulu menetapkan peraturan daerah (Perda) tentang BPHTB sebagai dasar hukum pemungutan BPHTB.
23. Bahwa atas berlakunya UU No. 28 Tahun 2009, pengenaan pajak BPHTB atas perolehan hak, serta saat terutangnya pajak BPHTB, pada prinsipnya

- berlaku ketentuan yang sama dengan peraturan perundang-undangan sebelumnya. Akan tetapi, terdapat satu hal yang berbeda berkenaan dengan penyelesaian kewajiban membayar pajak yang melibatkan PPAT. PPAT/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan setelah Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak [vide Pasal 91 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009]. Apabila kewajiban tersebut dilanggar, maka PPAT dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar Rp.7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran [vide Pasal 93 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009].
24. Bahwa berlakunya kedua pasal *a quo* dalam UU No. 28 Tahun 2009 yang melibatkan PPAT yang notabene bukan sebagai Fiskus atau Aparatur Pajak, atau Pejabat Pajak, sehingga tidak memiliki tugas melakukan pemungutan pajak atau iuran terhadap Wajib Pajak tersebut, telah menimbulkan konflik norma secara horisontal dengan norma tentang sahnyanya jual beli dan/atau sahnyanya peralihan hak atas tanah serta tentang saat terutangnyanya pajak, dan melanggar asas-asas perpajakan, terutama asas self assessment, asas *convinience of payment* (**tepat waktu**) dan **asas administrasi**.
25. Bahwa dalam hukum pertanahan, sahnyanya perolehan hak atas tanah dengan jual beli adalah saat ditandatanganinya akta oleh PPAT. Dalam hukum pajak, saat terutangnyanya pajak BPHTB adalah pada tanggal ditandatanganinya akta oleh PPAT. Dalam hal pemungutan pajak, asas hukum pajak yang berlaku, selain asas self assessment, diberlakukan pula asas *convinience of payment* (**tepat waktu**), **yakni** pungutan pajak harus berdasarkan dengan saat yang tepat bagi Wajib Pajak. Atas pajak BPHTB, pengenaannya adalah disaat wajib pajak telah menerima perolehan hak. Pajak BPHTB tidak dapat dikenakan sebelum peralihan hak tersebut diterima. Adapun asas administrasi dalam pemungutan pajak berkaitan dengan kepastian kegiatan perpajakan, yakni kapan dan di mana harus membayar pajak, serta berapa besarnya biaya dari pajak yang dipungut.
26. Bahwa disharmoni norma tersebut berakhir dengan terbitnya UU No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah tanggal 5 Januari 2022 yang mencabut seluruh norma yang terdapat dalam UU No. 28 Tahun 2009.

27. Bahwa pencabutan UU No. 28 Tahun 2009 secara keseluruhan tersebut tercantum dalam Bab XII Ketentuan Penutup Pasal 189 ayat (1) huruf b UU No.1 Tahun 2022, yang dikutip sebagai berikut:

“(1) Pada saat Undang-Undang ini mulai berlaku:

- b. UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan UU No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6573);

dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.”

28. Bahwa dengan berlakunya UU No. 1 Tahun 2022, pengenaan pajak BPHTB atas perolehan hak, serta saat terutangnya pajak BPHTB, pada prinsipnya berlaku ketentuan yang sama dengan peraturan perundang-undangan sebelumnya. Dalam “**Paragraf 9**” tentang “**Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan**”, terdapat 6 (enam) pasal yang mengatur tentang BPHTB, yakni Pasal 44 sampai dengan Pasal 49 UU No. 1 Tahun 2022.

29. Bahwa dari keenam pasal yang mengatur tentang BPHTB, terdapat satu pasal yang mengatur tentang “saat terutangnya BPHTB”, yakni dalam Pasal 49 UU No. 1 Tahun 2022, yang dikutip sebagai berikut:

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;
- b. 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;
- c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;
- d. pada tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap untuk putusan hakim;

- e. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
 - f. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru di luar pelepasan hak; atau
 - g. pada tanggal penunjukan pemenang lelang untuk lelang.
30. Bahwa namun demikian, dalam kelima pasal sebelumnya, yakni Pasal 44 s/d Pasal 48 UU No. 1 Tahun 2022, tidak satupun pasal yang mengatur tentang penyelesaian kewajiban membayar pajak yang melibatkan PPAT seolah sebagai Fiskus, sebagaimana dimuat sebelumnya dalam Pasal 91 ayat (1) dan Pasal 93 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009.
31. Bahwa dengan demikian, sejak berlakunya UU No. 1 Tahun 2022, PPAT tidak lagi dibebani kewajiban meminta bukti lunas kepada subyek hukum yang akan menandatangani akta peralihan hak dihadapannya, dan mutatis mutandis, tidak ada lagi beban sanksi administrasi denda kepada diri PPAT. Proses penandatanganan akta peralihan hak dihadapan PPAT kembali berjalan tertib sesuai tahapan peralihan dan perolehan hak dan berkepastian hukum. Demikian halnya, proses pembayaran dan pelunasan pajak BPHTB terutang oleh wajib pajak, juga kembali dilaksanakan secara normal dengan tertib administrasi, yakni sesaat setelah lahirnya pajak terutang.
32. Bahwa keseluruhan rangkaian peristiwa terjadinya peralihan hak, lahirnya utang pajak BPHTB, pembayaran pajak BPHTB terutang, dan penerbitan bukti lunas pembayaran pajak BPHTB, hanya dapat dijalankan dengan tahapan secara berjenjang dan berurutan sebagai berikut:
- I. Tahapan pertama: tanda tangan akta. Peralihan hak akan terjadi hanya apabila telah dibuat dan ditandatanganinya akta oleh PPAT;
 - II. Tahapan kedua: lahir pajak BPHTB terutang. Lahirnya utang pajak BPHTB hanya akan ada apabila telah terjadinya peralihan hak;
 - III. Tahapan ketiga: bayar dan lunasi pajak. Penyetoran dan pembayaran pajak BPHTB hanya dapat dilakukan setelah terbit atau lahirnya pajak terutang; dan
 - IV. Tahapan keempat: terbit bukti lunas pajak. Penerbitan bukti lunas pembayaran BPHTB tentunya, baru dapat dilakukan hanya apabila

telah ada pembayaran lunas dari wajib pajak yang menerima peralihan hak.

33. Bahwa mencermati ketentuan Pasal 1 angka 37 UU No. 1 Tahun 2022 pada klausula “BPHTB adalah Pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau Bangunan”, norma tersebut menegaskan adanya perbuatan perolehan atau pengalihan hak terlebih dahulu, bukan pada tercapainya kesepakatan barang dan harga serta bukan pula pada janji pengikatan untuk mengalihkan. Para pihak terlebih dahulu menyatakan seluruh hal-hal yang akan dilakukan atau tidak dilakukan serta mengeksekusi janji tersebut setelah menandatangani akta, bukan sebelumnya. Dengan demikian telah jelas bahwa tidak sesuai dengan fakta atau keadaan yang sebenarnya jika telah terjadi pemindahan hak sebelum akta ditandatangani dan terhadap hal itu diwajibkan membayar Pajak BPHTB atas pengalihan hak tanah/ bangunan lebih dahulu.
34. Bahwa menjadi tidak tertib dan tidak berkepastian hukum manakala dikenakan BPHTB saat penandatanganan akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (disingkat PPJB) di hadapan Notaris, karena saat penandatanganan Perjanjian Jual Beli selesai dilakukan belum terjadi peralihan hak. Ketentuan yang diatur dalam Pasal 49 huruf a ini tidak sejalan dengan pengertian BPHTB dalam Pasal 1 angka 37 UU Nomor 1 Tahun 2022.
35. Bahwa terhutangnya BPHTB saat penandatanganan Akta Hibah Waris dihadapan Notaris, juga tidak sesuai dengan pengertian BPHTB dalam Pasal 1 angka 37 UU Nomor 1 Tahun 2022, karena pernyataan hibah waris baru terjadi dan berlaku saat pemberi/pembuat hibah meninggal dunia.
36. Bahwa dalam perkembangannya, asas terang mempunyai arti, jual beli tanah dilakukan secara terbuka dan tidak ditutupi. Asas terang terpenuhi ketika jual beli tanah dilakukan dihadapan PPAT. Sejak berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah jo. Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, dan Pendaftaran Tanah (selanjutnya disebut PP tentang Pendaftaran Tanah), jual beli tanah harus dilakukan dihadapan PPAT.
37. Bahwa pemenuhan asas-asas dalam jual beli tanah yang terwujud dalam akta jual beli yang ditandatangani para pihak dan dilakukan di hadapan

PPAT, menjadi bukti telah terjadi proses peralihan hak atas tanah dari penjual kepada pembeli disertai pembayaran sesuai harga tanah yang disepakati.

38. Bahwa tahapan berikutnya setelah terpenuhinya asas tunai, riil dan terang dalam jual beli atau peralihan hak, adalah lahirnya utang pajak BPHTB, yakni pada tanggal ditandatanganinya akta dihadapan PPAT. Tertib tahapan atau fase lahirnya utang pajak BPHTB tersebut selalu didahului dengan terjadinya peralihan hak atau terjadinya jual beli. Dalam hal utang pajak BPHTB lahir lebih dulu, dan harus dilunasi lebih dulu sebelum terjadinya peralihan hak yang terang dan tunai, maka telah tercipta ketidaktertiban tahapan yang berakibat timbulnya ketidakpastian hukum.
39. Bahwa secara filosofis, peristiwa hukum lahirnya peralihan hak dan lahirnya utang pajak BPHTB yang diikuti dengan peristiwa lahirnya kewajiban membayar pajak, serta bukti lunas pembayaran pajak, merupakan rangkaian peristiwa yuridis yang tidak dapat ditukar balik urutannya. Tidaklah dapat lahir utang pajak jikalau belum ada peralihan hak. Tidaklah ada peralihan hak jikalau belum ditandatanganinya akta oleh PPAT. Tidaklah pula lahir utang pajak BPHTB jikalau belum ada peralihan hak. Tidaklah pula ada pelunasan pembayaran pajak jika seseorang itu belum menyandang status sebagai wajib pajak. Adapun status sebagai wajib pajak BPHTB itu baru disandang oleh seorang subyek hukum atau badan hukum apabila yang bersangkutan telah menerima peralihan hak.

Atas dasar keseluruhan argumentasi pengujian materiil serta berdasarkan peraturan perundang-undangan sebagaimana tersebut di atas, maka terbukti menurut hukum bahwa ketentuan UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Daerah, khususnya pada pasal-pasal yang disebut di bawah ini dan bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, yakni:

1. Bertentangan dengan Pasal 49 huruf a dan b, Pasal 181, Pasal 183, dan Pasal 184 dalam UU No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah; dan
2. Bertentangan dengan Pasal 5 huruf a dan huruf d, Pasal 6 ayat (1) huruf i dan huruf g, Pasal 6 ayat (2), dan Pasal 12 dalam UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana diubah terakhir

dengan UU No. 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan;

III. Petitum

Atas dasar argumentasi yuridis dan berdasarkan peraturan perundang-undangan sebagaimana diuraikan di atas, dengan segala kerendahan hati, para Pemohon dalam hal ini sebagai PIHAK TERKAIT, memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim yang memeriksa permohonan keberatan hak uji materiil ini, kiranya berkenan menjatuhkan putusan dengan amar sebagai berikut:

Mengadili:

1. Menerima dan mengabulkan Permohonan Para Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan:

Frase pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan dalam ketentuan norma Pasal 44 ayat 2 huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, sebagaimana yang dimaksud pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai "Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang di buat oleh pejabat yang berwenang.

3. Menyatakan:

Frase pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian untuk jual beli dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, sebagaimana yang dimaksud pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah.

4. Menyatakan:

Frase hibah wasiat dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4 Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai sedangkan untuk hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat.

5. Menyatakan:

Frase penerima waris dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai penerima waris.

6. Menyatakan:

Frase pemisahan hak yang mengakibatkan peralihanm dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaara Negara Republik Indonesia Nomor 6757 bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat sepanjang tidak dimaknai “Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan

7. Memerintahkan Termohon untuk memuat putusan ini dalam berita negara sebagaimana mestinya.

Atau, apabila Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

KETERANGAN TAMBAHAN (bertanggal 27 Februari 2024)

I. PENDAHULUAN

1. Bahwa Penjelasan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut “UUD 1945”) antara lain menyatakan, “Negara Indonesia berdasarkan atas hukum (*rechtstaat*), tidak berdasar atas

kekuasaan belaka (*machtstaat*). Ketentuan tersebut bermakna bahwa kekuasaan harus tunduk pada hukum dan hukum menjadi sarana pengendali, pengawasan, dan pengontrol kekuasaan dari kemungkinan penyalahgunaan kekuasaan dan/atau penggunaan kekuasaan secara sewenang-wenang ataupun digunakan sebagai sarana pembenaran.

2. Bahwa mengenai kekuasaan kehakiman dalam UUD 1945 diatur dalam Pasal 24 ayat (2), bahwa, "Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi".
3. Bahwa oleh karena tidak tertutup kemungkinan dan/atau terdapat kecenderungan penyelenggara kekuasaan negara, baik kekuasaan eksekutif, maupun kekuasaan legislatif, untuk menyalahgunakan kekuasaan dan/atau menggunakan kekuasaannya secara sewenang-wenang atau mengabaikan kepentingan umum/masyarakat, dalam bentuk penerbitan peraturan-peraturan yang bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, maka harus terdapat suatu fungsi untuk mengawasi, mengontrol, dan mengoreksi hal tersebut, yang dilakukan oleh kekuasaan kehakiman yang bebas.
4. Bahwa Mahkamah Konsitusi dan Mahkamah Agung merupakan benteng terakhir untuk menjaga dan mempertahankan tegaknya hukum dan keadilan, melalui pengujian secara formil atau materiil.

II. DUDUK PERKARA

1. Bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 37 UU No. 1 Tahun 2022 memberikan definisi bahwa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang selanjutnya disingkat BPHTB adalah Pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau Bangunan. Dengan demikian Pajak BPHTB baru dikenakan kepada subjek pajak setelah subjek pajak menerima atau memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan.
2. Bahwa BPHTB merupakan salah satu jenis pajak yang wajib dibayarkan dalam proses transaksi tanah atau bangunan, misalnya dalam jual beli tanah atau rumah dan mendapat tanah hibah, waris, atau jual beli waris. Besaran tarif BPHTB yang ditetapkan ialah 5%.

3. Bahwa dalam praktek selama ini, Formulir yang digunakan adalah yang memuat kolom tanda tangan sebanyak 4 Pihak yaitu: (a) Wajib Pajak, (b) PPAT/Notaris/Pejabat Lelang, (c) Bank Persepsi dan (d) Pejabat BPKD, dalam praktek meskipun pembayaran pajak tersebut adalah kewajiban dari subjek pajak/pembeli akan tetapi yang mempersiapkan Formulir Pembayaran hanya bisa dilakukan oleh PPAT/Notaris/Pejabat lelang karena pengajuannya secara online yang untuk login memerlukan password.
4. Bahwa Formulir BPHTB tersebut setelah di isi dan di *download* oleh PPAT diserahkan kepada Wajib Pajak/Pembeli untuk dibayar dan tidak jarang uang pembayaran BPHTB dititipkan/diserahkan ke PPAT/Notaris untuk bayar ke Bank Persepsi, setelah dilakukan pembayaran maka 3 dari 4 kolom dalam Formulir BPHTB telah ditanda tangani dan tinggal 1 lagi yaitu kolom Pejabat BPKD dan tahapan inilah yang disebut dengan Validasi Pembayaran BPHTB. Tahapan Validasi ini umumnya memakan waktu antara 7 sampai 30 hari tergantung kesibukan dan banyaknya Formulir BPHTB yang mengajukan Validasi.
5. Bahwa dokumen yang diperlukan sebagai persyaratan Validasi Pembayaran BPHTB adalah sebagai berikut:
 - a. Fotokopi Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT) dari Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) untuk tahun yang bersangkutan;
 - b. Fotokopi Kartu Tanda Penduduk (KTP) Wajib Pajak;
 - c. Fotokopi Surat Tanda Terima Setoran (STTS) atau struk ATM bukti pembayaran PBB selama 5 tahun terakhir;
 - d. Fotokopi Draf Akta Jual Beli sebagai bukti perolehan atas tanah tanah.
6. Bahwa setelah selesai validasi oleh BPKD maka surat setor tersebut diserahkan kepada PPAT untuk diperiksa kembali dan barulah PPAT boleh membuat dan menanda tangtani akta Jual Beli dan akta peralihan lainnya (Akta Hibah, Akta Pembagian Harta Bersama, Akta Inbreng).
7. Bahwa dari sejarah hukumnya, pengaturan mengenai BPHTB telah ada sejak tahun 1924, namun pada saat itu disebut dengan nama “Bea Balik Nama Harta Tetap”, sebagaimana diatur dalam Ordonansi Bea Balik Nama Harta Tetap 1924 (*Staatsblad* 1924 Nomor 291).
8. Bahwa dengan diterbitkannya UU No. 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (“**UU No. 5 Tahun 1960**” atau “**UUPA**”), Bea Balik

Nama atas Harta Tetap tidak dipungut lagi. Adapun ketentuan mengenai pengenaan pajak atas Akta Pendaftaran dan Pemindahan Kapal berdasarkan Ordonansi Bea Balik Nama *Staatsblad* 1924 Nomor 291, masih tetap berlaku.

9. Bahwa pada tahun 1997, sebagai pengganti Bea Balik Nama atas Harta Tetap yang tidak dipungut lagi, diberlakukan ketentuan mengenai Pajak BPHTB yang dimuat dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan ("**UU No. 21 Tahun 1997**"). BPHTB didefinisikan sebagai pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan yang besarnya 5%. Lingkup dari perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan.
10. Bahwa saat dan tempat pajak yang terutang atau saat yang menentukan pajak BPHTB yang terutang atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan, baik itu yang diperoleh karena jual beli, tukar menukar, hibah, adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta oleh dan dihadapan PPAT. Apabila wajib pajak tidak melunasi pembayaran pajak BPHTB terutang dikenai sanksi administrasi berupa denda atau bunga.
11. Bahwa pada tahun 2000, UU No. 21 Tahun 1997 tersebut diubah sebagian dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan ("**UU No. 20 Tahun 2000**"). Perubahan tersebut tidak mempengaruhi prinsip-prinsip pengenaan pajak BPHTB yang diatur sebelumnya.
12. Bahwa ketentuan mengenai BPHTB tersebut pada tahun 2009 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku lagi dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah ("**UU No. 28 Tahun 2009**"). Meskipun UU No. 28 tahun 2009 dinyatakan berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010, namun UU No. 21 Tahun 1997 jo. UU No. 20 Tahun 2000 baru dinyatakan dicabut dan tidak berlaku terhitung sejak tanggal 1 Januari 2011.
13. Bahwa terbitnya UU No. 28 Tahun 2009 tersebut membawa perubahan dalam pemungutan BPHTB, karena mengubah status pemungutan BPHTB yang semula merupakan pajak pemerintah pusat menjadi pajak pemerintah

daerah kabupaten/kota. BPHTB dialihkan menjadi pajak kabupaten/kota dan mulai berlaku secara efektif pada tanggal 1 Januari 2011.

14. Bahwa konsekuensi dalam pelaksanaan amanat UU No. 28 Tahun 2009, setiap pemerintah kabupaten/kota yang ingin memungut BPHTB sebagai sumber penerimaan daerah diharuskan terlebih dahulu menetapkan peraturan daerah (Perda) tentang BPHTB sebagai dasar hukum pemungutan BPHTB.
15. Bahwa atas berlakunya UU No. 28 Tahun 2009, pengenaan pajak BPHTB atas perolehan hak, serta saat terutangnya pajak BPHTB, pada prinsipnya berlaku ketentuan yang sama dengan peraturan perundang-undangan sebelumnya. Akan tetapi, terdapat satu hal yang berbeda berkenaan dengan penyelesaian kewajiban membayar pajak yang melibatkan PPAT. PPAT/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan setelah Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak [vide Pasal 91 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009]. Apabila kewajiban tersebut dilanggar, maka PPAT dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar Rp.7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran [vide Pasal 93 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009].
16. Bahwa berlakunya kedua pasal *a quo* dalam UU No. 28 Tahun 2009 yang melibatkan PPAT yang notabene bukan sebagai Fiskus atau Aparatur Pajak, atau Pejabat Pajak, sehingga tidak memiliki tugas melakukan pemungutan pajak atau iuran terhadap Wajib Pajak tersebut, telah menimbulkan konflik norma secara horisontal dengan norma tentang sahnya jual beli dan/atau sahnya peralihan hak atas tanah serta tentang saat terutangnya pajak, dan melanggar asas-asas perpajakan, terutama asas *self assessment*, asas *convenience of payment* (tepat waktu) dan asas administrasi.
17. Bahwa dalam hukum pertanahan, sahnya perolehan hak atas tanah dengan jual beli adalah saat ditandatanganinya akta oleh PPAT. Dalam hukum pajak, saat terutangnya pajak BPHTB adalah pada tanggal ditandatanganinya akta oleh PPAT. Dalam hal pemungutan pajak, asas hukum pajak yang berlaku, selain asas *self assessment*, diberlakukan pula asas *convenience of payment* (tepat waktu), yakni pungutan pajak harus berdasarkan dengan saat yang tepat bagi Wajib Pajak. Atas pajak BPHTB, pengenaannya adalah disaat wajib pajak telah menerima perolehan hak. Pajak BPHTB tidak dapat

dikenakan sebelum peralihan hak tersebut diterima. Adapun asas administrasi dalam pemungutan pajak berkaitan dengan kepastian kegiatan perpajakan, yakni kapan dan di mana harus membayar pajak, serta berapa besarnya biaya dari pajak yang dipungut.

18. Bahwa disharmoni norma tersebut berakhir dengan terbitnya UU No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah tanggal 5 Januari 2022 yang mencabut seluruh norma yang terdapat dalam UU No. 28 Tahun 2009.

19. Bahwa pencabutan UU No. 28 Tahun 2009 secara keseluruhan tersebut tercantum dalam Bab XII Ketentuan Penutup Pasal 189 ayat (1) huruf b UU No.1 Tahun 2022, yang dikutip sebagai berikut:

“(1) Pada saat Undang-Undang ini mulai berlaku:

- b. UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan UU No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6573);

dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.”

20. Bahwa dengan berlakunya UU No. 1 Tahun 2022, pengenaan pajak BPHTB atas perolehan hak, serta saat terutangnya pajak BPHTB, pada prinsipnya berlaku ketentuan yang sama dengan peraturan perundang-undangan sebelumnya. Dalam “**Paragraf 9**” tentang “**Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan**”, terdapat 5 (lima) pasal yang mengatur tentang BPHTB, yakni Pasal 44 sampai dengan Pasal 49 UU No. 1 Tahun 2022.

21. Bahwa dari keenam pasal yang mengatur tentang BPHTB, terdapat satu pasal yang mengatur tentang “saat terutangnya BPHTB”, yakni dalam Pasal 49 UU No. 1 Tahun 2022, yang dikutip sebagai berikut:

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;
- b. 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;
- c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;
 - d. pada tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap untuk putusan hakim;
 - e. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
 - f. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru di luar pelepasan hak; atau
 - g. pada tanggal penunjukan pemenang lelang untuk lelang.
22. Bahwa namun demikian, dalam kelima pasal sebelumnya, yakni Pasal 44 s/d Pasal 48 UU No. 1 Tahun 2022, tidak satupun pasal yang mengatur tentang penyelesaian kewajiban membayar pajak yang melibatkan PPAT seolah sebagai Fiskus, sebagaimana dimuat sebelumnya dalam Pasal 91 ayat (1) dan Pasal 93 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009.
23. Bahwa dengan demikian, sejak berlakunya UU No. 1 Tahun 2022, PPAT tidak lagi dibebani kewajiban meminta bukti lunas kepada subyek hukum yang akan menandatangani akta peralihan hak dihadapannya, dan mutatis mutandis, tidak ada lagi beban sanksi administrasi denda kepada diri PPAT. Proses penandatanganan akta peralihan hak dihadapan PPAT kembali berjalan tertib sesuai tahapan peralihan dan perolehan hak dan berkepastian hukum. Demikian halnya, proses pembayaran dan pelunasan pajak BPHTB terutang oleh wajib pajak, juga kembali dilaksanakan secara normal dengan tertib administrasi, yakni sesaat setelah lahirnya pajak terutang.
24. Bahwa keseluruhan rangkaian peristiwa terjadinya peralihan hak, lahirnya utang pajak BPHTB, pembayaran pajak BPHTB terutang, dan penerbitan bukti lunas pembayaran pajak BPHTB, hanya dapat dijalankan dengan tahapan secara berjenjang dan berurutan sebagai berikut:
- I. Tahapan pertama: tanda tangan akta jual belia (peralihan hak) oleh dan dihadapan PPAT menimbulkan terjadi peralihan hak dari penjual kepada pembeli selaku yang menerima peralihan (terjadi penerimaan hak);

- II. Tahapan kedua: lahir pajak BPHTB terutang. Lahirnya utang pajak BPHTB hanya akan ada apabila telah terjadinya peralihan hak yang mengabitkan seseorang atau badan hukum memperoleh hak;
 - III. Tahapan ketiga: yang menerima atau memperoleh hak membayar dan melunasi pajak. Penyetoran dan pembayaran pajak BPHTB hanya dapat dilakukan setelah terbit atau lahirnya pajak terutang; dan
 - IV. Tahapan keempat: terbit bukti lunas pembayaran pajak (BPHTB). Penerbitan bukti lunas pembayaran BPHTB tentunya, baru dapat dilakukan hanya apabila telah ada pembayaran lunas dari wajib pajak yang menerima peralihan hak (memperoleh hak).
25. Bahwa mencermati ketentuan Pasal 1 angka 37 UU No. 1 Tahun 2022 pada klausula "*BPHTB adalah Pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau Bangunan*", norma tersebut menegaskan adanya perbuatan perolehan atau pengalihan hak terlebih dahulu, bukan pada tercapainya kesepakatan barang dan harga serta bukan pula pada janji pengikatan untuk mengalihkan. Para pihak terlebih dahulu menyatakan seluruh hal-hal yang akan dilakukan atau tidak dilakukan serta mengeksekusi janji tersebut setelah menandatangani akta, bukan sebelumnya. Dengan demikian telah jelas bahwa tidak sesuai dengan fakta atau keadaan yang sebenarnya jika telah terjadi pemindahan hak sebelum akta ditandatangani dan terhadap hal itu diwajibkan membayar Pajak BPHTB atas pengalihan hak tanah/bangunan lebih dahulu.
26. Bahwa menjadi tidak tertib dan tidak berkepastian hukum manakala dikenakan BPHTB saat penanda tangan akta Perjanjian Pengikatan Jual Beli (disingkat PPJB) dihadapan Notaris, karena saat penanda tangan Perjanjian Pengikatan Jual Beli selesai dilakukan belum terjadi peralihan hak. Ketentuan yang diatur dalam Pasal 49 huruf a ini tidak sejalan dengan pengertian BPHTB dalam Pasal 1 angka 37 UU Nomor 1 Tahun 2022.
27. Bahwa terhutangnya BPHTB saat penanda tangan Akta Hibah Waris dihadapan Notaris, juga tidak sesuai dengan pengertian BPHTB dalam Pasal 1 angka 37 UU Nomor 1 Tahun 2022. karena pernyataan hibah waris baru terjadi dan berlaku saat pemberi/pembuat hibah wasiat meninggal dunia.
28. Bahwa dalam perkembangannya, asas terang mempunyai arti, jual beli tanah dilakukan secara terbuka dan tidak ditutupi. Asas terang terpenuhi ketika jual beli tanah dilakukan dihadapan PPAT dengan membuat dan menanda

tangani Akta Jual Beli (AJB). Sejak berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah jo. Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, dan Pendaftaran Tanah (selanjutnya disebut PP tentang Pendaftaran Tanah), jual beli tanah harus dilakukan dihadapan PPAT agar dapat didaftarkan peralihannya (perolehannya) ke dalam buku tanah.

29. Bahwa pemenuhan asas-asas dalam jual beli tanah yang terwujud dalam akta jual beli yang ditandatangani para pihak dan dilakukan di hadapan PPAT, menjadi bukti telah terjadi proses peralihan hak atas tanah dari penjual kepada pembeli disertai pembayaran sesuai harga tanah yang disepakati.
30. Bahwa tahapan berikutnya setelah terpenuhinya asas tunai, riil dan terang dalam jual beli atau peralihan hak, adalah lahirnya utang pajak BPHTB. Yakni pada tanggal ditandatanganinya akta dihadapan PPAT. Tertib tahapan atau fase lahirnya utang pajak BPHTB tersebut selalu didahului dengan terjadinya peralihan hak atau terjadinya jual beli. Dalam hal utang pajak BPHTB lahir lebih dulu, dan harus dilunasi lebih dulu sebelum terjadinya peralihan hak yang terang dan tunai, maka telah tercipta ketidaktertiban tahapan yang berakibat timbulnya ketidakpastian hukum.
31. Bahwa secara filosofis, peristiwa hukum lahirnya peralihan hak dan lahirnya utang pajak BPHTB yang diikuti dengan peristiwa lahirnya kewajiban membayar pajak, serta bukti lunas pembayaran pajak, merupakan rangkaian peristiwa yuridis yang tidak dapat ditukar balik urutannya. Tidaklah dapat lahir utang pajak jikalau belum ada peralihan hak. Tidaklah ada peralihan hak jikalau belum ditandatanganinya akta oleh PPAT. Tidaklah pula lahir utang pajak BPHTB jikalau belum ada peralihan hak. Tidaklah pula ada pelunasan pembayaran pajak jika seseorang itu belum menyandang status sebagai wajib pajak. Adapun status sebagai wajib pajak BPHTB itu baru disandang oleh seorang subyek hukum atau badan hukum apabila yang bersangkutan telah menerima peralihan hak.
32. Pada setiap ketentuan pengenaan atau pemungutan pajak, satu hal yang sangat menentukan untuk dapat dilakukan pemungutan pajak atas suatu objek pajak adalah saat pajak terutang. Setiap undang-undang pajak harus menentukan kapan saat pajak terutang ? Dengan jelas disebutkan agar tidak menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan fiskus. UU BPHTB

mengatur secara jelas penentuan saat terutang pajak yang harus diikuti pada setiap jenis perolehan hak atas tanah dan bangunan. Maka pada BPHTB penentuan saat terutang pajak berguna untuk menentukan beberapa hal:

- a. Apakah suatu perolehan hak atas tanah dan bangunan terutang pajak atau tidak;
 - b. Ketentuan pengenaan pajak dan fasilitas pajak yang mana yang akan diberlakukan. Adanya perubahan peraturan di bidang BPHTB, baik di tingkat undang-undang, peraturan pemerintah, maupun Keputusan Menteri Keuangan pada suatu waktu tertentu (misalnya perubahan ketentuan pemberian pengurangan BPHTB dan besarnya presentase pengurangan), akan berpengaruh pada perlakuan terhadap objek pajak yang pada akhirnya akan berpengaruh pada besarnya BPHTB terutang yang akan dibayar. Hal ini sangat berkaitan dengan saat terutang pajak yang menjadi dasar kewajiban pembayaran pajak terutang oleh wajib pajak
 - c. Penentuan besarnya denda administrasi bila sekiranya berdasarkan pemeriksaan fiscus harus diterbitkan STB, SKB, KB dan SKBKBT. STB (Surat Tagihan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan atau sanksi administrasi berupa bunga dan atau denda). SKB (Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar adalah surat ketetapan yang menentukan besarnya jumlah pajak yang terutang, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah yang masih harus dibayar. SKBKBT (Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan adalah surat ketetapan yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan
 - d. Penentuan batas akhir hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan dan pengurangan pajak.
33. Bahwa Pasal 9 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang BPHTB memberikan ketentuan dengan tegas waktu menjadi saat yang menentukan pajak terutang. Secara umum ada 5 saat/waktu yang ditentukan menjadi saat pajak terutang, yaitu:
- a. Tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta;
 - b. Tanggal penunjukan pemenang lelang;

- c. Tanggal didaftarkan perolehan hak ke Kantor Pertanahan ;
 - d. Tanggal putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap;
 - e. Tanggal di tandatanganinya dan diterbitkannya Surat Keputusan Pemberian Hak.
34. Bahwa yang dimaksud dengan sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta adalah tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta pemindahan hak dihadapan PPAT. Saat atau tanggal akta dibuat berarti tanggal diresmikannya akta otentik tersebut. Tanggal yang tertera pada akta merupakan tanggal diresmikannya akta yaitu tanggal dibuat akta, dibacakan akta oleh pejabat umum, serta ditandatanganinya oleh para penghadap, para saksi, dan pejabat yang berwenang.
35. Bahwa ketentuan saat terutangnya Pajak Perolehan Hak (BPHTB) yaitu saat seseorang atau badan hukum saat memperoleh suatu hak atas tanah dan bangunan tidaklah mengurangi jumlah dan nominal pajak yang akan dibayarkan. Bahkan nilai nominal pajak yang terutang akan lebih tinggi jika beberapa tahun kemudian saat dilaksanakan jual beli dihadapan PPAT dan saat pewaris yang membuat Akta Hibah Wasiat meninggal dunia jika dibandingkan dengan saat dibuat dan ditanda tangani PPJB atau saat dibuat dan ditanda tangani akta hibah wasiat dihadapan Notaris.
36. Bahwa jika saat terutangnya BPHTB ditetapkan saat ditanda tanganinya akta PPJB dan atau saat ditanda tanganinya akta Hibah Wasiat dihadapan Notaris, akan menimbulkan permasalahan hukum bagi wajib pajak jika dalam perjalanannya misalnya setahun atau dua tahun kemudian PPJB tersebut dibatalkan oleh para pihak sehingga BPHTB yang telah dibayar menjadi nihil dan harus dilakukan restitusi, yang akan menjadi bertambah beban pekerjaan Negara yang tidak produktif karena harus mengembalikan BPHTB tersebut.
37. Bahwa saat efektif berlakunya hibah wasiat adalah saat si pembuat wasiat meninggal dunia, maka sesuai asas kebebasan hukum seseorang tentang apa yang akan terjadi dengan harta bendanya sendiri. sehingga jika saat terutangnya BPHTB ditetapkan saat ditanda tanganinya akta Hibah Wasiat dihadapan Notaris akan menimbulkan permasalahan hukum bagi wajib pajak jika dalam perjalanannya misalnya setahun atau dua tahun kemudian seseorang merubah wasiatnya tersebut baik dibatalkan (dicabut kembali wasiatnya) ataupun menunjuk orang atau badan hukum lain sebagai

penerima hibah wasiatnya sehingga BPHTB yang telah dibayar menjadi nihil dan harus dilakukan restitusi pajak. Karenanya bisa diperkirakan akan banyaknya kelak permohonan restitusi pajak BPHTB dikarenakan tidak tepatnya pengaturaan saat terutangnya BPHTB dalam Pasal 49 huruf a dan b UU No. 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Hal ini belum akibat hukum lainnya yang mungkin akan banyak terjadi.

Atas dasar keseluruhan argumentasi pengujian materiil serta berdasarkan peraturan perundang-undangan sebagaimana tersebut di atas, maka terbukti menurut hukum bahwa ketentuan Pasal 1 angka 37 UU Nomor 1 Tahun 2022 dengan Pasal 49 huruf a dan huruf b UU Nomor 1 Tahun 2022 adalah saling bertentangan dan tidak harmonis yang mengakibatkan ketidak pastian hukum dan tidak memberikan keadilan bagi wajib pajak. Oleh karena itu, Pasal 49 huruf a dan b UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah beralasan hukum untuk dinyatakan tidak sah, karenanya tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat dan tidak berlaku umum dengan segala akibat hukumnya.

III. PETITUM

Atas dasar argumentasi yuridis dan berdasarkan peraturan perundang-undangan sebagaimana diuraikan di atas, dengan segala kerendahan hati, Para Pemohon memohon kepada Yang Mulia Ketua Mahkamah Konstitusi c.q. Majelis Hakim Konstitusi yang memeriksa permohonan keberatan hak uji materiil ini, kiranya berkenan menjatuhkan putusan dengan amar sebagai berikut:

Mengadili:

1. Menerima dan mengabulkan Permohonan Pihak terkait untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Pasal 49 huruf a dan b dengan Pasal 1 angka 37 UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah tidak harmonis dan **tidak sah**, karenanya **tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat** dan **tidak berlaku** umum dengan segala akibat hukumnya;
3. Memerintahkan Termohon untuk memuat putusan ini dalam berita negara sebagaimana mestinya.

Atau, apabila Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.6] Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah menyampaikan keterangan tertulis bertanggal 1 Maret 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 5 Maret 2024, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

I. KETENTUAN UU 1/2022 YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UUD NRI TAHUN 1945

Dalam permohonan *a quo*, Pemohon mengajukan pengujian materiil terhadap Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c UU 1/2022 yang berketentuan sebagai berikut:

Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022

“(2) Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:

a. pemindahan hak karena:

7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;”

Pasal 49 huruf a, huruf b, huruf c UU 1/2022

“Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;*
- b. 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;*
- c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;”*

Pemohon mengemukakan bahwa ketentuan Pasal-pasal *a quo* dianggap bertentangan dengan ketentuan dalam UUD 1945 sebagai berikut:

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.”

Pasal 28G ayat (1) UUD 1945

“Setiap orang berhak atas perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi.”

Pasal 28H ayat (4) UUD 1945

“Setiap orang berhak mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun.”

Pemohon mendalilkan bahwa pasal-pasal *a quo* telah menimbulkan kerugian konstitusional, yang pada intinya diuraikan sebagai berikut:

1. Frasa *“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan”* dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan frasa *“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan”* dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 berpotensi menimbulkan kerugian bagi Pemohon selaku ahli waris karena harus dikenakan BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan Hak yang mengakibatkan peralihan hak (*vide* Perbaikan Permohonan hlm. 6 angka 1);
2. Frasa *“pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli”* dalam Pasal 49 huruf a UU 1/2022 berpotensi merugikan Pemohon karena pemungutan pajak BPHTB tidak berdasar karena seharusnya BPHTB dipungut berdasarkan perolehan hak, sementara PPJB belum menimbulkan perolehan hak (tidak bisa dijadikan dasar pencatatan peralihan hak di kantor pertanahan (*vide* Perbaikan Permohonan hlm. 8 angka 2);
3. Frasa *“hibah wasiat”* dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 berpotensi merugikan Pemohon karena BPHTB dikenakan padahal belum terjadi perolehan hak maupun penerima wasiat belum memperoleh haknya dikarenakan Pemohon sebagai pemberi hibah wasiat belum meninggal (*vide* Perbaikan Permohonan hlm. 10-11 angka 3);
4. Frasa *“penerima waris”* dalam Pasal 49 huruf c UU 1/2022 belum mengatur mengenai alat bukti sebagai ahli waris dan tidak adanya ketentuan kewajiban pengecekan surat wasiat menyebabkan Pemohon yang berprofesi sebagai notaris berpotensi digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan dalam pembuatan akta yang menggunakan surat keterangan waris (*vide* perbaikan permohonan hlm. 12-13 angka 4).

Bahwa Pemohon dalam petitumnya memohon sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan:
 - a. frasa *“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan”* dalam ketentuan norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan

Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757), bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang.”

- b. frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757), bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”
- c. frasa “hibah wasiat” dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757), bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “sedangkan untuk Hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”
- d. frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757), bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan

dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”

- e. frasa “penerima waris” Pasal 49 huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “penerima waris yang dibuktikan dengan:
1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
 6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”.
3. Memerintahkan untuk memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

II. KETERANGAN DPR RI

Terhadap dalil Pemohon sebagaimana diuraikan dalam Permohonan yang diajukan kepada Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, DPR RI dalam

penyampaian keterangannya dengan terlebih dahulu menguraikan mengenai kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon, sebagai berikut:

A. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

Terkait kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon dalam pengujian undang-undang *a quo* secara materiil, DPR RI memberikan pandangan berdasarkan 5 (lima) batasan kerugian konstitusional berdasarkan Pasal 4 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara dalam Perkara Pengujian Undang-Undang yang sejalan dengan Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan MK Nomor 001/PUU-V/2007 mengenai parameter kerugian konstitusional sebagai berikut:

1. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945;
2. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional yang dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang;
3. Adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual, atau setidaknya-tidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
4. Adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional dengan undang-undang yang dimohonkan pengujian;
5. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Terkait kedudukan hukum Pemohon dalam perkara *a quo* DPR RI memberikan pandangan berdasarkan 5 (lima) parameter tersebut sebagai berikut:

1. Bahwa ketentuan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), Pasal 28H ayat (4) UUD NRI Tahun 1945 adalah norma yang mengatur hak untuk mendapatkan perlindungan dan kepastian hukum yang adil; hak untuk mendapatkan perlindungan atas harta benda yang di bawah kekuasaannya; dan hak untuk mempunyai hak milik pribadi dan tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapapun. Dalam kaitan dengan hak konstitusional yang didalilkan tersebut, maka Pemohon memiliki hak dan/atau konstitusional tersebut sepanjang Pemohon mampu mengorelasikan antara hak konstitusional yang dijamin oleh konstitusi dan kedudukan Pemohon.

2. Bahwa UU *a quo* merupakan dasar hukum yang mengatur hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pengaturan ini dipandang perlu dikarenakan pembagian NKRI menjadi provinsi, kabupaten, dan kota dan pembagian urusan pemerintahan tentu akan menimbulkan adanya hubungan kewenangan dan hubungan keuangan. Dalam konteks ini, Pemohon masih memperoleh hak konstitusionalnya tersebut meskipun UU *a quo* berlaku karena telah memberikan perlindungan bagi Pemohon salah satunya terhadap hak atas harta benda dan hak milik pribadinya.
3. Bahwa dalam konteks kerugian yang didalilkan Pemohon, maka DPR RI berpandangan bahwa kerugian tersebut kabur dan tidak bersifat spesifik dikarenakan **Pemohon mencampuradukkan kerugian yang dirasakannya dengan kedudukannya dalam menjalankan profesi sebagai notaris, kedudukannya sebagai ahli waris, dan kedudukannya sebagai pemberi hibah wasiat.** Padahal, masing-masing kedudukan tersebut melahirkan perbuatan hukum yang berbeda yang tentunya berdampak pada kerugian yang berbeda pula. Oleh karena itu, tidak terdapat hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian yang didalilkan dengan UU *a quo*. Dengan demikian, dapat dipastikan bahwa pengujian pasal-pasal *a quo* tidak berdampak apapun pada Pemohon.

Bahwa sebagaimana berlakunya adagium hukum “tiada gugatan tanpa hubungan hukum” (*no action without legal connection*), dalam konteks perkara pengujian undang-undang ke Mahkamah Konstitusi dapat dimaknai sebagai Permohonan, sehingga dapat dipersamakan bahwa suatu Permohonan harus mengandung hubungan hukum dengan ketentuan pasal/ayat undang-undang yang dimohonkan pengujian. Selain itu MK telah menggariskan syarat adanya kepentingan hukum/kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana termuat dalam Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 yang dibacakan pada tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan MK Nomor 11/PUU-V/2007 yang dibacakan pada tanggal 20 September 2007, yang kemudian telah diatur dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara dalam Perkara Pengujian Undang-Undang.

Berdasarkan hal-hal yang telah disampaikan tersebut, DPR RI berpandangan bahwa Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) karena tidak memenuhi Pasal 51 ayat (1) dan Penjelasan Undang-

Undang tentang Mahkamah Konstitusi, serta tidak memenuhi persyaratan kerugian konstitusional yang diputuskan dalam putusan Mahkamah Konstitusi terdahulu. Namun demikian, terhadap kedudukan hukum Pemohon, DPR RI menyerahkan sepenuhnya pada kebijaksanaan Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi untuk mempertimbangkan dan menilai apakah Pemohon memiliki kedudukan hukum dalam pengajuan pengujian UU 1/2022 terhadap UUD NRI Tahun 1945.

B. PANDANGAN UMUM

1. Bahwa dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan, Pasal 18 UUD NRI Tahun 1945 mengamanatkan Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI) dibagi atas daerah provinsi, daerah kabupaten dan kota. Tiap-tiap daerah tersebut memiliki hak dan kewajiban untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahannya menurut asas otonomi dan tugas pembantuan. Pembagian urusan pemerintahan tersebut tentu menimbulkan adanya hubungan kewenangan dan hubungan keuangan.
2. Berdasarkan Pasal 18A ayat (1) dan ayat (2) UUD NRI Tahun 1945 ditegaskan bahwa hubungan kewenangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah diatur dengan undang-undang dengan memperhatikan kekhususan dan keragaman daerah. Begitu halnya dengan hubungan keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah juga diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan undang-undang.
3. Bahwa guna melaksanakan amanat konstitusi yang salah satunya terkait hubungan keuangan pemerintah pusat dan pemerintahan daerah, maka disusun UU 1/2022. Undang-Undang tersebut juga sebagai penyempurnaan pelaksanaan hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang selama ini dilakukan berdasarkan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Penyempurnaan tersebut dilakukan sebagai upaya untuk menciptakan alokasi sumber daya nasional yang efisien melalui hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah yang transparan, akuntabel, dan berkeadilan.

4. Bahwa salah satu upaya yang dilakukan oleh Pemerintah Pusat untuk mewujudkan terciptanya alokasi sumber daya nasional yang efisien melalui hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah yang transparan, akuntabel, dan berkeadilan, maka dalam undang-undang tersebut pengaturan mengenai hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan kemandirian fiskal pemerintah daerah dilakukan dengan berlandaskan pada 4 (empat) pilar utama. Salah satu pilar tersebut adalah mengembangkan dan mengelola sistem Pemerintahan dengan memberikan kewenangan kepada Daerah untuk memungut pajak dan retribusi daerah berdasarkan potensi pajak yang ada di wilayahnya masing-masing. Pembayaran pajak oleh warga negara Indonesia pada hakikatnya sangat berperan bagi pembangunan negara dan masyarakat. Oleh karenanya, pajak daerah merupakan salah satu bentuk dari kebijakan perpajakan dalam konteks desentralisasi fiskal yang menjadi kontribusi wajib dari orang pribadi atau badan kepada Daerah.
5. Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) UU 1/2022. Pajak Daerah merupakan salah satu jenis perolehan Pendapatan Asli Daerah, selain retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Oleh karenanya, sebagai salah satu sumber pendanaan utama bagi keberlangsungan pembangunan daerah maka dibutuhkan peran serta masyarakat untuk wajib membayar pajak daerah guna meminimalkan ketergantungan daerah kepada pusat. Adapun salah satu jenis pajak daerah yang dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota adalah Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB) yang merupakan salah satu jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah kabupaten/kota.
6. Bahwa pengenaan BPHTB sebagai pajak dimaksudkan bagi mereka yang memperoleh manfaat ekonomi atas perolehan tanah dan/atau bangunan. Sebab, tanah memiliki fungsi sosial dan merupakan alat investasi yang menguntungkan. Begitupun halnya dengan bangunan yang juga memberikan manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Pengenaan BPHTB yang diatur dalam UU 1/2022 telah memperhatikan asas kepastian hukum, legalitas, keadilan, dan didukung oleh sistem administrasi perpajakan yang

memudahkan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya sebagaimana diamanatkan Pasal 18A dan Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945.

7. Bahwa pengaturan BPHTB dalam UU 1/2022 juga difungsikan sebagai alat kontrol bagi pemerintah daerah untuk mengetahui peralihan kepemilikan tanah dan/atau bangunan di wilayah hukumnya. Adapun perubahan kebijakan pengaturan BPHTB dalam UU 1/2022 tidak lain dimaksudkan untuk meningkatkan penerimaan BPHTB dan meningkatkan kepastian hukum bagi masyarakat dalam memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan yang sifatnya merupakan kontribusi wajib yang dapat digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

C. KETERANGAN DPR RI TERHADAP POKOK PERMOHONAN

1. Bahwa Pemohon mendalilkan frasa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan frasa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 telah menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Pemohon karena diharuskan membayar BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan hak (vide perbaikan permohonan hlm. 22).

Terhadap dalil tersebut, DPR RI memberikan keterangan sebagai berikut:

- a. Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat (PP 111/20200), yang dimaksud dengan **perolehan hak karena waris** adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh ahli waris dari pewaris, yang berlaku setelah pewaris meninggal dunia. Merujuk pada ketentuan tersebut maka ketika pewaris meninggal dunia telah terjadi pemindahan hak dari pewaris kepada ahli waris. Adanya perolehan hak karena waris tersebut melahirkan suatu perbuatan hukum di mana terhadap ahli waris tersebut dikenakan BPHTB atas bidang tanah dan/atau bangunan saat terjadinya pendaftaran pencatatan peralihan hak dari atas nama Pewaris kepada Ahli waris.

Misalnya:

D saat meninggal, meninggalkan sebidang tanah seluas 300 m² kepada 3 anaknya, yaitu A, B, dan C dengan masing-masing pembagian haknya, yakni 100 m² untuk setiap orangnya. Dalam

kondisi tersebut, maka A, B, dan C akan dikenakan BPHTB Waris. Kewajiban pembayaran BPHTB oleh A, B, dan C atas bidang tanah tersebut dilakukan apabila telah dilakukan pencatatan di kantor pertanahan. Pengenaan BPHTB kepada A, B, dan C tersebut yang disebut dengan BPHTB Waris karena dasar perolehan hak atas tanah tersebut berdasarkan waris.

- b. Berbeda halnya dengan yang dimaksud dengan perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan **karena pemisahan hak yang mengakibatkan** peralihan. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama. Mengacu pada definisi tersebut, maka terdapat perbedaan maksud dan perbuatan hukum yang berbeda antara perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan karena waris dengan perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan karena pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Yang dimaksud dengan pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan tersebut diilustrasikan sebagai berikut:

A, B, C, dan D memiliki hak bersama atas tanah yang tercatat dalam 1 sertifikat tanah dengan luas 400 m². Kemudian A, C, dan D kemudian sepakat untuk mengalihkan hak atas tanah mereka yang masing-masing luasnya 100m² (total 300 m²) kepada B. Maka adanya perbuatan hukum yang dilakukan oleh A, C, dan D tersebut yang dimaksud dengan pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi kepada sesama pemegang hak bersama atau dengan kata lain perbuatan hukum tersebut yang disebut dengan pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

- c. Kedua ilustrasi di atas menunjukkan adanya perbedaan yang jelas antara maksud maupun perbuatan hukum yang terjadi antara masing-masing dalam perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut. Sehingga, terhadap adanya pengaturan *a quo* yang membedakan antara BPHTB Waris dengan BPHTB Pemisahan Hak karena Peralihan dipandang tepat dan tidak bersifat inkonstitusional.

- d. Adapun apabila Pemohon menginginkan pengecualian atas norma *a quo* atas warisan agar tidak dikenakan BPHTB waris dan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, **maka hal itu justru tidak memberikan kepastian hukum karena sama halnya dengan memungkinkan Pemohon atas penghindaran pajak BPHTB atas perbuatan hukum berupa pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan apabila dalam kondisi Pemohon sebagai ahli waris telah mengalihkan haknya lagi kepada pihak lain.**
- e. Selain itu, terdapat kekeliruan pemahaman dari Pemohon atas berlakunya norma *a quo* di mana Pemohon menganggap berlakunya kedua ketentuan tersebut memungkinkan Pemohon dikenakan pemungutan pajak 2 (dua) kali, yakni BPHTB karena waris dan BPHTB karena pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Terhadap adanya anggapan Pemohon tersebut, DPR berpandangan bahwa pemahaman tersebut adalah pandangan yang salah. **Pemohon dalam hal sebagai ahli waris tidak akan dikenakan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan sepanjang tidak adanya perbuatan hukum terkait hak atas tanah dan/atau bangunan Pemohon yang dialihkan kepada pihak lain. Artinya, Pemohon sebagai ahli waris hanya dikenakan BPHTB karena waris sepanjang kepemilikan Pemohon atas tanah dan/atau bangunan tersebut dikarenakan waris. Namun, pengenaan BPHTB pemisahan hak karena peralihan akan terjadi sepanjang Pemohon mengalihkan lagi haknya sebagai ahli waris kepada orang lain. Pengenaan tersebut didasari karena adanya perbuatan hukum yang berbeda antara BPHTB waris dengan BPHTB pemisahan hak karena peralihan.** Oleh sebab itu, terdapat kesalahan pemahaman Pemohon dalam memaknai norma *a quo* sehingga dalil Pemohon tidak beralasan menurut hukum.
2. **Bahwa Pemohon mendalilkan frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” pada Pasal 49 huruf a UU 1/2022 berpotensi merugikan Pemohon karena BPHTB dipungut tidak berdasarkan adanya perolehan hak atas**

tanah dikarenakan PPJB secara asas belum mengalihkan hak (vide perbaikan permohonan hlm. 25).

Terhadap dalil tersebut, DPR RI memberikan keterangan sebagai berikut:

- a. Bahwa apabila rumusan norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 dicermati oleh Pemohon, terdapat frasa "*saat terutangnya BPHTB ditetapkan*". Makna yang terkandung dalam frasa tersebut adalah kondisi di mana subjek hukum terutang BPHTB, artinya adanya kewajiban pembayaran BPHTB oleh subjek hukum **apabila melakukan suatu perbuatan hukum tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 49 huruf a hingga huruf g**. Dengan demikian, frasa "*saat terutangnya BPHTB ditetapkan*" tidak dapat dimaknai sebagai kewajiban pembayaran BPHTB yang harus dibayarkan seketika pada saat perbuatan hukum yang diatur dalam huruf a sampai dengan huruf g tersebut terjadi. Sebab, pada saat tersebut belum terjadi peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan.
- b. Selanjutnya, terhadap dalil Pemohon yang menyatakan bahwa secara asas belum adanya peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan saat PPJB sehingga tidak tepat dikenakan BPHTB maka patut Pemohon pahami bahwa sifat pengenaan pajak terhadap wajib pajak, yakni dikarenakan telah diperolehnya manfaat ekonomi dari suatu tanah dan/atau bangunan yang dimiliki oleh pemiliknya. **Dalam konteks tersebut, meskipun PPJB secara asas belum menyebabkan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan akan tetapi manfaat ekonomi atas tanah dan/atau bangunan tersebut telah diperoleh oleh pihak pembeli sehingga atas dasar yang demikian maka dapat dijadikan sebagai objek BPHTB.**
- c. Pengaturan PPJB sebagai dasar pengenaan BPHTB tersebut merupakan aturan baru dalam norma UU 1/2022. Pengaturan tersebut merupakan jawaban atas dinamika perkembangan hukum yang terjadi di masyarakat. Sebab, dewasa ini perkembangan kegiatan jual beli khususnya di bidang properti (tanah dan/atau bangunan) banyak yang menggunakan PPJB. Adapun terdapat beberapa penyebab adanya pengikatan jual beli tanah dan/atau bangunan yang didasarkan pada PPJB, yaitu:

- 1) Belum dapat dilakukan pembayaran terhadap objek secara penuh atau lunas;
- 2) Berkas administrasi yang berupa surat/dokumen objek belum dapat dilengkapi;
- 3) Belum dapat dikuasainya objek oleh para pihak, penjual, ataupun pembeli; dan
- 4) Pertimbangan mengenai nilai objek yang diperjualbelikan masih belum ada kesepakatan antara para pihak.

Mengacu pada hal tersebut, maka di dalam praktik terdapat pengikatan jual beli yang belum dapat dilakukan dengan menggunakan AJB melainkan hanya dilakukan dengan PPJB dikarenakan kondisi-kondisi yang demikian.

- d. Dengan adanya kondisi yang demikian, maka diperlukan suatu pengaturan hukum yang baru yang bersesuaian dengan dinamika perkembangan hukum yang ada di masyarakat guna memberikan kepastian hukum. Dalam praktiknya, juga ditemukan terdapat kondisi di mana kewajiban pembayaran sesuai PPJB telah dibayarkan lunas, namun para pihak tidak atau belum meningkatkan menjadi AJB. **Kondisi-kondisi yang demikian yang kemudian menimbulkan adanya celah hukum karena memungkinkan terjadinya pengingkaran/penghindaran atas pengenaan pajak BPHTB oleh pembeli karena dalam praktik pembeli dapat mencari pembeli baru dan menjual kepada pihak lain sehingga kedudukan pembeli menjadi “spekulan” dan dalam praktiknya PPJB tersebut akan dibatalkan oleh para pihak untuk menghindari pajak BPHTB yang seharusnya telah dikenakan pada saat pembeli menandatangani/membuat PPJB tersebut. Sehingga hal tersebut tentu akan berdampak pada tidak adanya kepastian hukum bagi Pemerintah Daerah dalam memperoleh pajak.**
- e. Oleh karena itu, perubahan rumusan terhadap norma *a quo* pada prinsipnya dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum atas kebutuhan berniaga di masyarakat termasuk guna mengantisipasi adanya celah hukum yang berpotensi merugikan pendapatan daerah. Adapun apabila ternyata pembayaran BPHTB kurang atau lebih atau

sekiranya PPJB tersebut terjadi pembatalan maka terhadap pembayaran BPHTB yang telah dilakukan tersebut tentu dapat dilakukan restitusi atau dilakukan pembayaran tambahan atas kurang bayar tersebut. Dengan demikian, norma *a quo* telah memberikan kepastian hukum dan dalil Pemohon tidak beralasan menurut hukum.

3. **Bahwa Pemohon mendalilkan frasa “hibah wasiat” dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 telah menimbulkan ketidakpastian hukum dan melanggar hak Pemohon atas perlindungan harta benda yang berada di bawah kekuasaannya karena BPHTB dipungut tidak berdasarkan adanya perolehan hak atas tanah sebab hibah wasiat secara asas belum mengalihkan hak (vide perbaikan permohonan hlm. 33).**

Terhadap dalil tersebut, DPR RI memberikan keterangan sebagai berikut:

- a. Bahwa frasa “*hibah wasiat*” yang diatur dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 adalah rumusan norma yang sama sekali tidak mengalami perubahan dari UU terdahulu yang mengaturnya sebelum dicabut oleh UU 1/2022, yakni Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU 28/2009). Sehingga, menjadi tidak relevan Pemohon untuk mempersoalkan konstusionalitas norma *a quo* dalam UU 1/2022 pada saat ini, sebab jauh sebelum UU 1/2022 diundangkan pengaturan yang demikian telah diatur melalui UU 28/2009 yang artinya telah dilaksanakan ketentuan tersebut sejak tahun 2009.
- b. Selain itu, memaknai rumusan norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 sama halnya dengan memaknai rumusan norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022, yaitu makna “*saat terutangnya BPHTB*” tidak dapat ditafsirkan oleh **Pemohon** artinya pada saat tersebut seketika langsung dilakukan pembayaran. Sehingga, terhadap norma *a quo* juga tidak dapat dimaknai langsung dilakukan pembayaran saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat. **Makna frasa “saat terutangnya BPHTB” tersebut merupakan rambu-rambu yang diberikan oleh undang-undang untuk menjadi acuan bagi pemerintah daerah bahwa pada saat perbuatan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 49 huruf a sampai dengan huruf g terjadi maka artinya ada**

kewajiban pembayaran BPHTB yang mengikat subjek hukum tersebut.

c. Dengan demikian, terdapat kekeliruan Pemohon dalam memaknai norma *a quo* yang kemudian menyebabkan Pemohon merasa dirugikan atas berlakunya pengaturan *a quo*. Padahal, dalil Pemohon **tersebut** sangat tidak berdasar. Oleh karenanya, dipandang tepat Mahkamah menolak dalil Pemohon tersebut.

4. Bahwa Pemohon mendalilkan frasa “penerima waris” dalam Pasal 49 huruf c UU 1/2022 telah menimbulkan ketidakpastian hukum dikarenakan pembuktian seseorang sebagai ahli waris tidak diatur dalam undang-undang melainkan ke peraturan di bawah undang-undang (vide perbaikan permohonan hlm. 35).

Terhadap dalil tersebut, DPR RI memberikan keterangan sebagai berikut:

a. Pembuktian seseorang sebagai ahli waris telah diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan, diantaranya:

1) KUHPerdara

Pasal 833 KUHPerdara mengatur bahwa:

*“Para ahli waris, dengan sendirinya karena hukum, mendapat hak milik atas semua barang, semua hak, dan semua piutang orang yang meninggal. Bila ada perselisihan tentang siapa yang berhak menjadi ahli waris, dan dengan demikian berhak memperoleh hak milik seperti tersebut di atas, **maka Hakim dapat memerintahkan** agar semua harta peninggalan itu ditaruh lebih dahulu dalam penyimpanan Pengadilan. Negara harus berusaha agar dirinya ditempatkan pada kedudukan besit oleh Hakim, dan berkewajiban untuk memerintahkan penyegelan harta peninggalan itu, dan memerintahkan pembuatan perincian harta itu, dalam bentuk yang ditetapkan untuk penerimaan warisan dengan hak istimewa akan pemerincian harta, dengan ancaman untuk mengganti biaya, kerugian, dan bunga.”*

Berdasarkan ketentuan tersebut, maka pembuktian seseorang sebagai ahli waris salah satunya dibuktikan berdasarkan penetapan Hakim (Pengadilan Agama) atas permohonan para ahli waris. Penetapan ahli waris melalui Pengadilan Agama ini dilakukan untuk

yang beragama Islam (vide Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2006 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 tentang Peradilan Agama). Sedangkan, untuk yang beragama selain Islam penetapan ahli waris dibuat oleh Pengadilan Negeri (vide Pasal 833 KUHPerdara).

- 2) Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah (Peraturan Menteri ATR/Kepala BPN 16/2021)

Pasal 111 Peraturan Menteri ATR/Kepala BPN 16/2021:

(1) *“Permohonan pendaftaran peralihan Hak atas Tanah atau Hak Milik atas Satuan Rumah Susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan:*

c. surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa:

- 1. wasiat dari pewaris;*
- 2. putusan pengadilan;*
- 3. penetapan hakim/ketua pengadilan;*
- 4. surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;*
- 5. akta keterangan hak mewaris dari Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; atau*
- 6. surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan”*

Berdasarkan pengaturan tersebut, pembuktian seseorang sebagai ahli waris khususnya atas satuan rumah susun dapat dibuktikan dengan surat tanda bukti yang berupa wasiat; putusan pengadilan; penetapan hakim/ketua pengadilan; surat pernyataan ahli waris; akta keterangan hak mewaris dari notaris; dan surat keterangan hak waris dari Balai Harta Peninggalan. Peraturan Menteri ATR/Kepala BPN 16/2021 ini merupakan peraturan pelaksanaan dari Peraturan

Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, dan Pendaftaran Tanah (PP 18/2021). PP 18/2021 tersebut merupakan peraturan pelaksanaan dari UU Cipta Kerja.

- 3) Peraturan Menteri Hukum dan HAM Nomor 7 Tahun 2021 tentang Organisasi dan Tata Kerja Balai Harta Peninggalan (Permenkumham 7/2021).

Ketentuan Pasal 3 huruf a Permenkumham 7/2021 mengatur bahwa salah satu fungsi dari Balai Harta Peninggalan adalah melakukan pembuatan Surat Keterangan Hak Waris (SKHW). SKHW tersebut merupakan akta yang diterbitkan oleh Pejabat Balai Harta Peninggalan yang isinya menerangkan tentang keadaan yang meninggal dunia, ahli waris, harta peninggalan, dan hak bagian masing-masing ahli waris. SKHW ini juga menjadi dasar pemberitahuan pada pihak ketiga seperti perbankan dan kantor pertanahan dalam rangka peralihan hak tanah karena pewarisan. Adanya SKHW tersebut dapat dipergunakan sebagai surat tanda bukti yang membuktikan bahwa orang tersebut sebagai ahli waris.

- b. Merujuk pada beberapa pengaturan tersebut maka norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 sepanjang frasa "Penerima waris" telah memberikan kepastian hukum khususnya dalam menentukan kapan ditetapkannya BPHTB terutang. Meskipun UU 1/2022 tidak mengatur mekanisme pembuktian seseorang sebagai ahli waris namun pengaturan tersebut telah diatur dalam beberapa pengaturan perundang-undangan lainnya seperti dalam KUHPerdara, Peraturan Menteri ATR/Kepala BPN 16/2021, dan Permenkumham 7/2021. Sehingga, tidak ada urgensi untuk menilai bahwa norma *a quo* menimbulkan ketidakpastian hukum karena tidak lengkapnya pengaturan dalam suatu undang-undang tidak secara serta merta dinyatakan bahwa undang-undang tersebut bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 sepanjang materi muatan tersebut dapat ditemukan atau diakomodir di peraturan perundang-undangan lainnya atau peraturan pelaksanaannya. Dengan demikian, dalil Pemohon tidak beralasan menurut hukum.

5. Berdasarkan hal-hal yang diuraikan di atas, DPR RI berpandangan bahwa tidak terdapat persoalan konstusionalitas norma dari UU *a quo*. Oleh karena itu, rumusan norma *a quo* tidak bertentangan dengan UUD 1945.

D. PETITUM DPR RI

Demikian keterangan DPR RI disampaikan untuk menjadi bahan pertimbangan bagi Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memeriksa, memutus, dan mengadili Perkara *a quo* dan dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*Legal Standing*) sehingga permohonan *a quo* harus dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);
2. Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya atau paling tidak menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima;
3. Menerima Keterangan DPR RI secara keseluruhan;
4. Menyatakan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tetap mempunyai kekuatan hukum mengikat.
5. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

Apabila Yang Mulia Hakim Majelis Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.7] Menimbang bahwa Mahkamah telah membaca kesimpulan tertulis Pemohon bertanggal 4 Maret 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 5 Maret 2024 yang pada pokoknya sebagai berikut:

A. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa selama persidangan, baik pihak pemerintah / presiden, maupun pihak Terkait Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (Selanjutnya disebut "IPPAT") tidak pernah menyangkal kewenangan Mahkamah untuk mengadili perkara *a quo*;

2. Bahwa pihak Dewan Perwakilan Rakyat (Selanjutnya disebut “DPR”) tidak pernah menghadiri persidangan maupun memberikan keterangan dalam persidangan, sehingga tidak perlu dipertimbangkan dalam persidangan ini;

Kesimpulan:

Mahkamah Konstitusi berwenang untuk memeriksa, mengadili dan memutus permohonan pengujian norma frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (selanjutnya disebut “UU HKPPPD”) terhadap norma Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945.

B. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

1. Bahwa dengan mengacu pada lima parameter kerugian konstitusional yang telah ditentukan Mahkamah melalui Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007 serta pasal 4 ayat (2) PMK No. 2 Tahun 2021 tersebut maka menurut Pemohon, Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan ini karena:
 - a. Sebagai warga negara Indonesia Pemohon memiliki hak konstitusional atas “***pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum***”, hak konstitusional atas “***perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi***” dan hak konstitusional atas “***mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun***” sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945;
 - b. Hak konstitusional Pemohon atas “***pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum***”, hak konstitusional atas “***perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan***

harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi” dan hak konstitusional atas “*mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh siapa pun*” sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 tersebut telah dirugikan dengan berlakunya norma hukum pada frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD yang diuji melalui permohonan ini;

- c. Kerugian hak konstitusional Pemohon tersebut bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi dengan berlakunya norma frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- d. Jelas terdapat hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian potensial hak konstitusional Pemohon dengan berlakunya Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini, karena pemberlakuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini telah menyebabkan hak konstitusional Pemohon atas *“pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum”*, hak konstitusional atas *“perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda yang dibawah kekuasaannya, serta berhak atas rasa aman dan perlindungan dari ancaman ketakutan untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu yang merupakan hak asasi”* dan hak konstitusional atas *“mempunyai hak milik pribadi dan hak milik tersebut tidak boleh diambil alih secara sewenang-wenang oleh*

siapa pun” sebagaimana diberikan oleh Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945 telah dirugikan;

- e. Jika permohonan ini dikabulkan maka jelas :
1. frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPPPD dan frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang” **sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi** PEMOHON untuk dikenakan BPHTB atas pemisahan hak berdasarkan pemisahan dan pembagian warisan yang tidak menimbulkan peralihan hak;
 2. frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” pada Pasal 49 huruf a UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah” **sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi** PEMOHON untuk dikenakan BPHTB atas jual beli berdasarkan PPJB padahal PEMOHON belum memperoleh hak berdasarkan PPJB;
 3. frasa “hibah wasiat” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “sedangkan untuk Hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat” **sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi** PEMOHON untuk dikenakan BPHTB atas hibah wasiat padahal PEMOHON belum meninggal dunia (hibah wasiat belum berlaku, dengan demikian belum terjadi perolehan hak), tidak ada penafsiran bahwa peralihan hak sudah terjadi, sehingga harta benda PEMOHON sebagai pembuat wasiat tetap terlindungi

sebelum PEMOHON meninggal dunia **dan** PEMOHON tetap mempunyai hak untuk menolak hibah wasiat manakala orang lain memberikan hibah wasiat kepada PEMOHON;

4. frasa “penerima waris” pada Pasal 49 huruf c UU HKPPPD yang diuji dalam permohonan ini dapat diterapkan dengan penafsiran “penerima waris yang dibuktikan dengan:
 1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;;
 3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;;
 4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
 6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”;
- sehingga sehingga tidak menimbulkan potensi kerugian bagi PEMOHON terhadap gugatan pihak ketiga akibat belum adanya norma setingkat Undang-Undang yang belum mengatur mengenai alat pembuktian sebagai ahli waris dan pengaturan mengenai pengecekan surat wasiat;

sehingga **hak konstitusional Pemohon tidak akan berpotensi dirugikan lagi** karena norma dalam frasa dan kata dalam Pasal 44

ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD akan ditafsirkan oleh Mahkamah Konstitusi bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat atau bertentangan secara bersyarat kecuali diberikan penafsiran dan pemaknaan tertentu sehingga nantinya hak konstitusional Pemohon menjadi pasti, **termasuk tidak akan ada lagi potensi kerugian konstitusional warga negara yang lain yang turut merasa hak konstitusionalnya dirugikan** oleh berlakunya norma dalam frasa dan kata dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU HKPPPD tidak akan terjadi dan terulang lagi di masa-masa yang akan datang oleh semua warga Negara Indonesia.

2. Bahwa pihak terkait IPPAT tidak pernah menyangkal kedudukan hukum yang didalilkan oleh Pemohon;
3. Bahwa pemerintah (vide **keterangan Presiden halaman 6 huruf d**) mendalilkan bahwa kerugian yang dapat diajukan sebagai kerugian konstitusional haruslah kerugian nyata dan bersifat asumsi semata (bukan potensial);
4. Bahwa keterangan Pemerintah yang demikian seakan-akan menunjukkan gagal **paham** akan **parameter kerugian konstitusional** yang dimaksud dalam Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 dan Nomor 011/PUU-V/2007 yang ditegaskan Kembali dalam Pasal 4 ayat (2) PMK No. 2 Tahun 2021 yakni “kerugian konstitusional dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau **setidak-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi**”;
5. Bahwa Pemerintah mendalilkan bahwa Pemohon tidak menguraikan secara konkret dan jelas mengenai bentuk kerugian konstitusional, **padahal** dalam bagian B permohonan pemohon (Perbaikan), Pemohon telah menguraikan dengan jelas mengenai bentuk kerugian potensial yang dialami pemohon;
6. Bahwa oleh karena kerugian potensial dapat memenuhi parameter kerugian konstitusional serta bentuk kerugian potensial telah diuraikan dalam permohonan yang diajukan oleh Pemohon, maka kerugian

potensial Pemohon adalah cukup beralasan untuk menyimpulkan bahwa Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai Pemohon pengujian undang-undang dalam perkara a quo;

Kesimpulan:

Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sebagai Pemohon pengujian undang-undang dalam perkara a quo.

C. ALASAN PERMOHONAN

l. frasa "***pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan***" pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU HKPPPD yang berbunyi "(2) *Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi: a. pemindahan hak karena : 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" **dan** frasa "***pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan***" pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang berbunyi "*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: b. pada tanggal dibuat dan ditandatangani 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*"

1. Bahwa Pasal 1 angka 37 dan angka 38 UU HKPPPD mengatur:
 "Dalam Undang-Undang ini yang dimaksud dengan: 37. *Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang selanjutnya disingkat BPHTB adalah Pajak atas **perolehan hak** atas tanah dan/atau Bangunan.* 38. *Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan **diperolehnya hak atas tanah dan/atau Bangunan oleh orang pribadi atau Badan.*** "

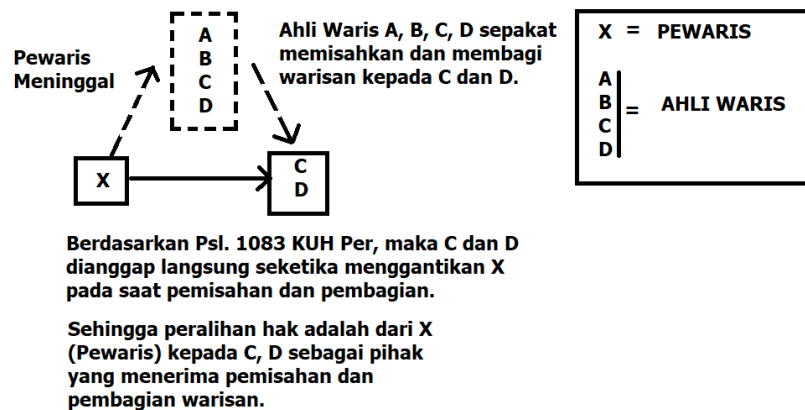
Maka perolehan hak menjadi SATU-SATUNYA dasar pengenaan BPHTB yang tanpanya, BPHTB tidak dapat dikenakan.

2. Bahwa telah terbukti di persidangan bahwa PEMOHON adalah ahli waris (vide **Bukti P-4**) yang kepentingannya berpotensi dirugikan dengan adanya pengaturan Pasal 44 ayat (2) huruf a dan Pasal 49 huruf b angka 7 UU HKPPPD di mana pemohon berpotensi dikenakan 2 BPHTB yakni BPHTB waris dan BPHTB Pemisahan hak

yang mengakibatkan peralihan terhadap pembagian warisan alm ayah PEMOHON;

3. Bahwa sangat mengherankan bahwa Pemerintah dalam keterangannya menunjukkan ketidakpahaman akan eksistensi dari BPHTB tidak dapat dilepaskan dari eksistensi norma hukum lain, utamanya norma hukum waris, sementara Pemerintah beserta DPR diberikan kewenangan oleh UUD untuk membuat Undang-Undang. Pemerintah seakan-akan mengabaikan norma hukum lain semata-mata demi mengejar pendapatan dari pajak, yang mana tidak dapat dibenarkan secara hukum;
4. Bahwa Pasal 1083 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Per) telah mengatur apabila **suatu pembagian warisan sudah terjadi, maka masing-masing ahliwaris dianggap pemilik barang yang dibagikan kepada semenjak wafatnya si peninggal warisan.** (vide **Bukti P-19, P-10, P-11, P-12, P-13, P-14, P-15**).

Maka ilustrasi dari Pasal 1083 KUHPer adalah sebagai berikut:



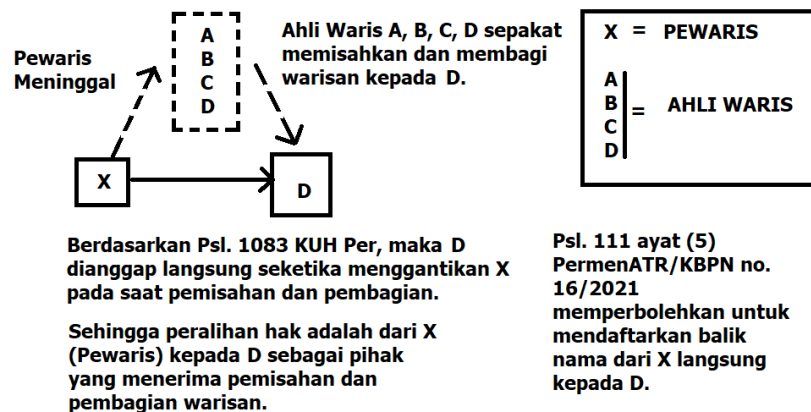
Oleh karena peralihan hak dari X dianggap langsung kepada C dan D maka terhadap hal tersebut hanya dikenakan BPHTB waris saja.

5. Dalam praktek sebagaimana ditunjukkan oleh Pemerintah dalam keterangannya, terhadap kasus tersebut diterapkan 2 kali BPHTB yaitu BPHTB waris dari X kepada ABCD dan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan hak dari ABCD kepada CD, padahal berdasarkan pasal 1083 KUHPer, peralihan hak terjadi dari X langsung ke C dan D.
6. Pemerintah sama sekali tidak menyinggung atau menanggapi eksistensi Pasal 1083 KUHPer yang menunjukkan bahwa pemerintah

sendiri tidak mengerti akan norma tersebut. Hal ini menunjukkan betapa pentingnya permohonan pemohon ini dikabulkan, karena apabila pemerintah yang membuat Undang-Undang Bersama DPR saja tidak paham, bisa dibayangkan pelaksanaan aturan turunan dari UU HKPPD ini akan sangat merugikan pemohon dan Masyarakat serta mengacaukan sistem tata hukum terutama hukum waris, semata-mata hanya demi mengejar pendapatan negara;

7. Lebih lanjut Ahli dari Pemerintah yaitu Bapak Eddy Supriadhi (vide risalah sidang tanggal 27 Februari 2024 halaman 9 paragraf 3) telah mengakui sendiri bahwa pemerintah melalui Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional telah mengakui bahwa ada kemungkinan bagi ahli waris yang menerima pemisahan dan pembagian untuk mendaftarkan peralihan hak langsung dari pewaris ke 1 ahli waris yang menerima hak berdasarkan PermenATR/KBPN No. 16 tahun 2021 (vide **Bukti P-5**);

NAMUN peraturan tersebut, tepatnya ketentuan Pasal 111 ayat (5) PermenATR/KBPN No. 16 Tahun 2021 hanya mengatur apabila yang menerima pemisahan pembagian **hanya satu (1) orang ahli waris saja**, ilustrasi sebagai berikut:



Yang juga tidak diuraikan oleh Ahli dari Pemerintah Bapak Eddy Supriadhi adalah bahwa ketentuan pasal 111 ayat (5) PermenATR/KBPN No. 16 tahun 2021 belum mengakomodir keadaan apabila penerima pemisahan dan pembagian lebih dari 1 (satu) orang, Di mana pasal 1083 KUHPerdara **tidak mengatur**

pembatasan peralihan langsung hanya dapat terjadi apabila kepada 1 (satu) orang saja.

Lagipula, dikarenakan tidak jelasnya pengaturan pasal Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan 49 huruf b UU HKPPPD mengenai pemisahan yang mengakibatkan peralihan, pejabat fiskus pajak daerah maupun kantor pertanahan di daerah cenderung menerapkan BPHTB waris dan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, senada dengan keterangan pemerintah, dan realita yang terjadi di Masyarakat **bukti P-16** dan **P-17** yang akhirnya merugikan Masyarakat yang seharusnya hanya dikenakan BPHTB waris saja, namun karena ketidakjelasan norma dan ketidakmauan untuk memahami norma Pasal 1083 KUHPer, mengakibatkan dikenakan BPHTB waris dan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

8. Sebagaimana telah dijelaskan oleh Ahli Pemohon yakni Bapak Dr. Thio Yonathan (*vide risalah sidang tanggal 12 Februari 2024 halaman 10 paragraf 1*), bahwa Prinsip **Substance over Form** (substansi mengungguli bentuk) yang terdapat dalam Standar Akuntansi Keuangan yang diterima (*Generally Accepted Accounting Principle Gap*) dan General Anti-avoidance Rule (GAAR) adalah lebih pada **usaha untuk mempersempit ruang bagi wajib pajak untuk menghindari pajak** dengan penyusunan laporan keuangan tidak sesuai dengan kondisi aslinya.

Hal ini jelas **berbeda** dengan petitum pemohon nomor 2 dan 3 mengenai permohonan penafsiran terhadap pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Pemohon mengajukan permohonan ini **untuk mempertegas penafsiran pemisahan hak yang tidak mengakibatkan peralihan hak** dalam pemisahan dan pembagian warisan yang sudah terlebih dahulu diatur dalam pasal 1083 KUHPer, yang sampai saat ini, norma tersebut masih berlaku dan belum dicabut. Jadi tidak ada maksud dari permohonan pemohon untuk menghindari pajak BPHTB. Pemohon semata-mata ingin mempertegas hak yang telah diberikan oleh undang-undang terkait pemisahan dan pembagian warisan tersebut, bukan merupakan

pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan berdasarkan Pasal 1083 KUHPer.

9. Sehingga tidak tepat kemudian argumentasi Ahli dari pemerintah Bapak Eddy Supriadhi **yang secara serampangan** menerapkan prinsip *substance over form* terhadap pemisahan hak terhadap warisan yang seakan-akan mengesampingkan ketentuan pasal 1083 KUHPer yang mengatur peralihan langsung dari pewaris kepada ahli waris yang menerima hak berdasarkan pemisahan dan pembagian. Apabila pemerintah bersikukuh ingin mengesampingkan ketentuan pasal 1083 KUHPer dan mengenakan **BPHTB waris dan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan** terhadap pemisahan dan pembagian warisan maka pemerintah dan DPR **harus mencabut terlebih dahulu ketentuan pasal 1083 KUHPer** tersebut di atas.
10. Pemerintah berkali-kali menunjukkan dalil-dalil yang seakan-akan membenarkan upaya pemerintah menerobos dan mengacuhkan norma hukum lain, semata-mata demi memaksimalkan pendapatan negara. Pendapat mana sangat berbahaya yang bisa mengarah pada kesewenang-wenangan pemerintah dalam menerapkan pajak yang tidak sesuai dasar yang diatur oleh pemerintah sendiri;

Kesimpulan:

Bahwa sudah tepat bahwa kerugian konstitusional PEMOHON tidak akan terjadi apabila frasa dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”.

- II. frasa ***“pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli”*** pada Pasal 49 huruf a UU HKPPPD yang berbunyi “Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: a. *pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli”*

1. Bahwa telah terbukti bahwa PEMOHON adalah Warga Negara Indonesia (vide **Bukti P-3**) yang dikemudian hari dimungkinkan untuk membeli asset hak atas tanah dan bangunan yang apabila dibuat dengan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) maka berpotensi dirugikan dengan adanya pengaturan Pasal 49 huruf a UU HKPPPD;
2. Bahwa sebagaimana ternyata dari keterangan yang telah disampaikan dalam persidangan, pihak pemerintah (vide **keterangan Presiden halaman 21 angka 2 huruf b**), **telah mengakui** bahwa pada tanggal dibuatnya PPJB **belum terjadi** perolehan hak/peralihan hak;
3. Bahwa sebagaimana ternyata dari keterangan yang telah disampaikan dalam persidangan, para ahli pemerintah, dan para ahli pemohon juga **telah sepaham** bahwa pada tanggal dibuatnya Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) **belum terjadi** perolehan hak/peralihan hak;
4. Bahwa dalil pihak pemerintah yang mengenakan BPHTB terhadap tanggal dibuatnya PPJB (vide **keterangan Presiden halaman 22 huruf h**) yang didasarkan pada adanya manfaat yang telah diterima oleh pembeli tidak dapat dibenarkan; karena BPHTB adalah Bea **Perolehan Hak** Atas Tanah dan Bangunan **BUKAN** Bea **Perolehan Manfaat** Atas Tanah dan Bangunan;
5. Bahwa telah diuraikan sendiri oleh Ahli dari pemerintah Bapak Eddy Supriyadi bahwa PPJB **dapat dicatat**, (vide **Bukti P-24**) **namun tidak dapat didaftarkan** sebagai dasar peralihan hak atas tanah di kantor Pertanahan, sehingga **dalil pemohon tentang adanya ketidakadilan antara Pembeli berdasarkan PPJB dan Pembeli berdasarkan Akta Jual Beli (AJB) telah terbukti**;
6. Pembeli berdasarkan PPJB **tidak dapat mendaftarkan** PPJB sebagai dasar peralihan hak, sedangkan Pembeli berdasarkan AJB dapat mendaftarkan AJB sebagai dasar peralihan hak (vide **Bukti P-5, Bukti P-6, Bukti P-21, Bukti P-22, dan Bukti P-24**) padahal menurut UU HKPPPD keduanya sama-sama dikenakan BPHTB; menurut PEMOHON telah kasat mata terjadi **Intolerable Injustice**;

7. Bahwa telah diuraikan sendiri oleh Ahli dari pemerintah Bapak Eddy Supriadhi bahwa terdapat **sanksi bunga** 1% per bulan maksimal 24 bulan yang harus dibayar oleh pembeli apabila BPHTB tidak dibayar terhitung selama jangka waktu yang ditetapkan masing-masing pemerintah daerah sejak tanggal terutangnya BPHTB; hal ini menunjukkan adanya ketidakadilan bagi pembeli PPJB yang telah dinyatakan terutang BPHTB, tidak dapat melakukan peralihan hak dan terancam sanksi bunga maksimal 24% apabila BPHTB tidak dibayar; di manakah letak legitimasi pemungutan BPHTB terhadap PPJB? Di mana letak keadilan dan kepastian hukumnya?
8. Bahwa sebagaimana diuraikan oleh Ahli Pemohon Bapak Dr. Habib Adjie, bahwa idealnya BPHTB atas jual beli ditetapkan terutang **sejak tanggal dibuatnya akta jual beli** di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT);
9. Bahwa pemerintah **tidak dapat menunjukkan** satu pun aturan yang memungkinkan Pembeli berdasarkan PPJB untuk langsung mendaftarkan peralihan hak berdasarkan PPJB; termasuk peraturan yang dibuat oleh Pemerintah sendiri (in casu Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional);
10. Bahwa pengenaan BPHTB terhadap PPJB harus direspon sangat hati-hati, mengingat banyak mafia tanah yang menggunakan PPJB sebagai modus untuk merampas hak orang lain, jangan sampai pengenaan BPHTB terhadap PPJB memberikan angin segar kepada mafia tanah untuk menggunakan PPJB sebagai legitimasi dalam melakukan kejahatan seolah-olah dengan PPJB, sudah terjadi peralihan hak yang dibuktikan dengan pembayaran BPHTB; Hal ini adalah pandangan yang sesat;
11. Bahwa pemerintah lagi-lagi mengesampingkan norma Pasal 1459 KUHPer yang pada intinya mengatur bahwa jual beli menurut KUH Perdata (PPJB) belum terdapat peralihan hak, padahal norma tersebut belum pernah dicabut dan masih berlaku hingga saat ini;
12. Pemerintah lagi-lagi berkali-kali menunjukkan dalil-dalil yang seakan-akan membenarkan upaya pemerintah menerobos dan mengacuhkan norma hukum lain, semata-mata demi memaksimalkan pendapatan negara. Pendapat mana sangat berbahaya yang bisa mengarah pada kesewenang-wenangan

pemerintah dalam menerapkan pajak yang tidak sesuai dasar yang diatur oleh pemerintah sendiri dan secara tidak sadar berkontribusi pada kekacauan sistem hukum perdata dan sistem hukum agraria di Indonesia.

Kesimpulan:

Bahwa sudah tepat bahwa kerugian konstitusional PEMOHON tidak akan terjadi apabila frasa dalam Pasal 49 huruf a UU HKPPPD mengenai saat terutangnya BPHTB untuk jual beli dimaknai “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”

III. frasa “**hibah wasiat**” pada Pasal 49 huruf b UU HKPPPD yang berbunyi “*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: b. 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*”

1. Bahwa telah terbukti bahwa PEMOHON adalah Warga Negara Indonesia (vide **Bukti P-3**) yang telah membuat Surat Wasiat rahasia (vide **Bukti P-8**) yang berpotensi dirugikan dengan adanya pengaturan Pasal 49 huruf b UU HKPPPD;
2. Bahwa sebagaimana ternyata dari keterangan yang telah disampaikan dalam persidangan, pihak pemerintah (vide **keterangan Presiden halaman 25 huruf e**), **telah mengakui** bahwa pada tanggal dibuatnya hibah wasiat **belum terjadi** perolehan hak/peralihan hak; hibah wasiat baru berlaku setelah pewaris meninggal dunia;
3. Bahwa sebagaimana ternyata dari keterangan yang telah disampaikan dalam persidangan, para ahli pemerintah, dan para ahli pemohon juga **telah sepaham** bahwa hibah wasiat baru berlaku setelah pewaris meninggal dunia; sehingga dapat disimpulkan bahwa pada tanggal dibuatnya hibah wasiat **belum terjadi** perolehan hak/peralihan hak;
4. Bahwa dalil pihak pemerintah yang mengatur saat terutangnya BPHTB pada tanggal dibuatnya Hibah Wasiat (vide **keterangan**

- Presiden halaman 25 huruf d)** yang tidak ditentukan waktu pembayarannya seakan-akan BPHTB bebas dibayar kapan saja;
5. **Namun demikian**, bahwa telah diuraikan sendiri oleh Ahli dari pemerintah Bapak Eddy Supriadhi bahwa terdapat **sanksi bunga** 1% per bulan maksimal 24 bulan yang harus dibayar oleh pembeli apabila BPHTB tidak dibayar terhitung selama jangka waktu yang ditetapkan masing-masing pemerintah daerah sejak tanggal terutangnya BPHTB;
 6. Bahwa hal ini adanya kontradiksi dalam pernyataan pemerintah dan kelemahan argumentasi pemerintah di mana di satu sisi pemerintah berargumen bahwa tidak diatur saat pembayaran BPHTB untuk Hibah Wasiat namun ahli pemerintah menerangkan bahwa di peraturan pelaksanaan diatur sanksi bunga maksimal 24% apabila BPHTB tidak dibayar sejak jangka waktu tertentu yang ditetapkan masing-masing pemerintah daerah sejak saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat yakni pada tanggal dibuatnya akta Hibah Wasiat;
 7. Bahwa sudah ternyata jelas bahwa pengaturan saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat yakni pada saat dibuatnya akta hibah wasiat adalah tidak berdasar, karena pada tanggal dibuatnya hibah wasiat, **hibah wasiat belum berlaku** karena pewaris belum meninggal dan dengan demikian belum terjadi peralihan hak; dan menjadi tidak adil manakala dikenakan 1% per bulan maksimal 24 bulan; hak belum beralih namun sudah ada sanksi bunga?
 8. Bahwa sebagaimana diuraikan oleh Ahli Pemohon Bapak Dr. Thio Yonathan, bahwa terdapat potensi pengenaan BPHTB berkali-kali apabila satu orang membuat **lebih dari satu hibah wasiat** untuk objek (hak atas tanah) yang sama, yaitu karena perubahan pengaturan, perubahan penerima hibah wasiat dan lain-lain apabila saat terutangnya BPHTB untuk Hibah Wasiat adalah pada tanggal dibuatnya akta Hibah Wasiat, dengan ilustrasi sebagai berikut:



9. Bahwa solusi dari Ahli Pemerintah Bapak Eddy Supriadhi yakni dibayar dahulu dan ada mekanisme restitusi adalah **mengingkari akal sehat**; apabila dari awal memang pada saat tanggal dibuatnya Hibah Wasiat belum ada perolehan hak/peralihan hak, lalu mengapa wajib pajak harus membayar BPHTB untuk perbuatan hukum yang **belum mengakibatkan peralihan hak** lalu kemudian **harus report-report** mengurus restitusi yang berdasarkan aturan pelaksanaan UU HKPPPD yaitu PP No. 35 tahun 2023 (vide **Bukti P-25**) bisa memakan waktu minimal 14 bulan untuk prosesnya? Hal mana menurut PEMOHON **mengingkari akal sehat** dan telah kasat mata terjadi ***Intolerable Injustice***.
10. Bahwa sebagaimana diuraikan oleh Ahli Pemohon Bapak Dr. Thio Yonathan dan Bapak Dr. Habib Adjie bahwa pengaturan saat terutangnya BPHTB terhadap hibah wasiat pada tanggal dibuatnya akta hibah wasiat **merugikan pemberi wasiat / pewaris** karena:
- membelenggu hak yang diberikan oleh Undang-Undang untuk setiap saat mencabut, mengubah dan menarik Kembali wasiat yang sudah diberikan selama pewaris masih hidup;
 - membelenggu hak untuk merahasiakan wasiat yang dibuat dari siapapun, termasuk penerima hibah wasiat, karena dengan terutangnya hibah wasiat, maka BPHTB harus dibayar atas nama penerima hibah wasiat yang memerlukan data KTP dan NPWP;
 - menimbulkan kesan seolah-olah pada tanggal dibuatnya akta hibah wasiat, sudah terjadi peralihan hak kepada penerima hibah

wasiat karena BPHTB sudah terutang sementara pemberi wasiat/pewaris masih hidup;

11. Bahwa sebagaimana diuraikan oleh Ahli Pemohon Bapak Dr. Thio Yonathan dan Bapak Dr. Habib Adjie bahwa pengaturan saat terutangnya BPHTB terhadap hibah wasiat pada tanggal dibuatnya akta hibah wasiat merugikan penerima hibah wasiat karena membelenggu hak yang diberikan oleh Undang-Undang kepada penerima hibah wasiat untuk menolak hibah wasiat, terutama hibah wasiat yang diberikan dengan syarat yang membebani penerima hibah wasiat;
12. Bahwa pemerintah lagi-lagi mengesampingkan norma Pasal-pasal dalam KUHPer yang mengatur mengenai wasiat dan hibah wasiat terutama saat berlakunya hibah wasiat, padahal norma tersebut belum pernah dicabut dan masih berlaku hingga saat ini;
13. Pemerintah lagi-lagi berkali-kali menunjukkan dalil-dalil yang seakan-akan membenarkan upaya pemerintah menerobos dan mengacuhkan norma hukum lain, semata-mata demi memaksimalkan pendapatan negara. Pendapat mana sangat berbahaya yang bisa mengarah pada kesewenang-wenangan pemerintah dalam menerapkan pajak yang tidak sesuai dasar yang diatur oleh pemerintah sendiri dan secara tidak sadar berkontribusi pada kekacauan sistem hukum perdata dan sistem hukum agraria di Indonesia.

Kesimpulan:

Bahwa sudah tepat bahwa kerugian konstitusional PEMOHON tidak akan terjadi apabila frasa dalam Pasal 49 huruf b UU HKPPPD mengenai saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat dimaknai “pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”

- IV. frasa “**penerima waris**” pada Pasal 49 huruf c UU HKPPPD yang berbunyi “*Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris*”

1. Bahwa telah terbukti bahwa PEMOHON adalah Notaris (vide **Bukti P-9**) yang berpotensi dirugikan akibat tidak adanya pengaturan yang jelas mengenai pembuktian sebagai ahli waris terutama kewajiban pengecekan ada/tidaknya wasiat;
2. Bahwa pemerintah telah mengakui bahwa pengaturan pembuktian sebagai ahli waris belum memadai (vide **keterangan Presiden halaman 25 huruf f**);
3. Bahwa pemerintah memandang bahwa pembuktian sebagai ahli waris tidak perlu dimasukkan ke dalam Pasal 49 huruf c UU HKPPPD **padahal haruslah jelas siapa subjek pajak** dari BPHTB waris dan berdasarkan alat bukti apa ahli waris dikategorikan terutang BPHTB waris, yang tanpanya, maka akan menimbulkan ketidakpastian hukum mengenai subjek pajak BPHTB Waris;
4. Bahwa pengaturan mengenai pembuktian sebagai ahli waris hanya berdasarkan Peraturan Menteri ATR/KBPN Nomor 16 Tahun 2021 (vide **Bukti P-5**) yang sangat tidak memadai untuk mengatur hal terpenting pembuktian ahli waris, terlebih tidak adanya kewajiban untuk mengurus pengecekan adanya wasiat selain untuk pembuktian ahli waris berdasarkan akta keterangan hak waris yang dibuat oleh notaris;
5. Bahwa pengecekan ada/tidaknya wasiat menjadi penting untuk melindungi kepentingan penerima wasiat, jangan sampai penerima wasiat dikesampingkan hanya karena ada celah untuk tidak melakukan pengecekan ada/tidaknya wasiat untuk pembuktian ahli waris selain dalam bentuk Akta Keterangan Hak Waris dari notaris;
6. Bahwa adanya pengaturan pembuktian sebagai ahli waris dalam peraturan setingkat Undang-Undang untuk segala macam warisan menjadi penting agar Masyarakat tidak mengalami apa yang dialami oleh ibu dari PEMOHON (Tan Irene Karolin Tantry) yang mengurus Surat Keterangan Waris sampai dua kali (vide **Bukti P-29** dan **Bukti P-30**) karena perbedaan penafsiran perbankan dan kantor pertanahan tentang pembuktian sebagai ahli waris;
7. Bahwa di Kerajaan Belanda, pembuktian ahli waris diatur dalam Pasal 188 *Burgerlijk Wetboek* (Kitab Undang-Undang Hukum

Perdata Belanda) yang berbentuk *verklaring van erfrecht* (keterangan hak waris) yang dibuat oleh notaris (vide **Bukti P-35** dan **Bukti P-36**);

8. Bahwa di negara Perancis, pembuktian ahli waris diatur dalam Pasal 730, 730-1, 730-2, 730-3, 730-4 dan 730-5 *Code Civil* (Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Perancis) yang berbentuk *attestation de droit d'heritage* (keterangan hak waris) dan Keputusan pemerintah lainnya (vide **Bukti P-37** dan **Bukti P-38**);

Kesimpulan:

Bahwa sudah tepat bahwa kerugian konstitusional PEMOHON tidak akan terjadi apabila frasa dalam Pasal 49 huruf c UU HKPPPD mengenai penerima waris dimaknai "penerima waris yang dibuktikan dengan:

1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;;
3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat".

Berdasarkan seluruh uraian di atas, bukti-bukti, serta fakta-fakta di persidangan, **PEMOHON** dengan ini memohon kepada Majelis Hakim Konstitusi Yang Mulia untuk berkenan memberikan putusan sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan **PEMOHON** untuk seluruhnya;
2. Menyatakan:
 - a. frasa “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan**” dalam ketentuan norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “**pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang**”
 - b. frasa “**pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli**” dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf a Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “**pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah**”
 - c. frasa “**hibah wasiat**” dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “**sedangkan untuk Hibah**”

wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”

- d. frasa **“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan”** dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai **“pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”**
- e. frasa **“penerima waris”** dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai **“penerima waris yang dibuktikan dengan:**
- 1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;**
 - 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;**
 - 3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;**
 - 4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;**

5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
 6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”.
3. Memerintahkan untuk memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
- Atau jika Majelis Hakim Konstitusi Yang Mulia berpendapat lain, mohon putusan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.8] Menimbang bahwa Mahkamah telah membaca kesimpulan tertulis Presiden bertanggal 6 Maret 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 6 Maret 2024, yang pada pokoknya sebagai berikut:

A. Penjelasan Umum Mengenai Tujuan Dari UU HKPD

Berdasarkan Pasal 18 UUD 1945, Negara Kesatuan Republik Indonesia terbagi atas Daerah Provinsi, yang didalamnya terbagi lagi atas Daerah Kabupaten dan Kota. Setiap tingkatan daerah tersebut masing-masing mempunyai pemerintahan sendiri untuk mengatur dan mengurus urusan pemerintahannya. Adapun, urusan pemerintahan yang menjadi tanggung jawab daerah dilaksanakan berdasarkan asas otonomi, sedangkan urusan Pemerintahan Pusat dilaksanakan berdasarkan asas dekonsentrasi dan tugas pembantuan. Selanjutnya, hak untuk mengatur dan mengurus sendiri pemerintahan daerah tersebut juga diikuti dengan adanya pengaturan mengenai desentralisasi sumber daya termasuk fiskal, sebagaimana diatur dalam Pasal 18A ayat (2) UUD 1945.

Hubungan keuangan, pelayanan umum, serta pemanfaatan sumber daya alam dan sumber daya lainnya antara Pemerintah Pusat dan Daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan Undang-Undang. Salah satu bentuk hubungan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah adalah pembagian kewenangan atas pemungutan pajak dan pungutan. Hal ini juga harus diatur dengan Undang-Undang sebagaimana amanat Pasal 23A UUD 1945 yang mengamanatkan bahwa setiap pajak dan pungutan lain yang memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-

Undang. Meski terlihat adanya pembagian tugas dan sumber daya nasional, namun pada dasarnya pelaksanaan urusan pemerintahan dari tingkat pusat hingga daerah tidak dapat berjalan sendiri-sendiri melainkan harus memiliki sinergitas sebagai satu kesatuan upaya mewujudkan cita-cita bernegara. Oleh karena itu, maka dibentuklah Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (selanjutnya disebut “UU HKPD”) sebagai dasar pelaksanaan hubungan keuangan yang adil, transparan, akuntabel, dan selaras dalam rangka mendukung pelaksanaan urusan pemerintahan yang efektif dan efisien guna mewujudkan tujuan bernegara.

UU HKPD merupakan penyempurnaan hubungan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah dengan menyatukan 2 undang-undang yaitu Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dengan adanya UU HKPD, maka diharapkan dapat menciptakan alokasi sumber daya nasional yang efisien melalui Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah yang adil, transparan, akuntabel, dan selaras. Salah satu pilar utama untuk mewujudkan hal tersebut adalah *Local Taxing Power* antara lain dengan mengembangkan sistem pajak daerah yang mendukung alokasi sumber daya nasional yang efisien dan serta harmonisasi kebijakan fiskal antara Pemerintah Pusat dan Daerah.

Dalam rangka mengalokasikan sumber daya nasional secara lebih efisien, Pemerintah Pusat memberikan kewenangan kepada Pemerintahan Daerah untuk melakukan pemungutan pajak (*taxing power sharing*). Adanya pembagian wewenang perpajakan bertujuan untuk peningkatan kesejahteraan masyarakat secara luas. Pemerintah Daerah yang lebih dekat dengan masyarakat diasumsikan lebih mengetahui kondisi sosial ekonomi masyarakatnya, sehingga alokasi sumber daya yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah akan lebih responsif dalam menjawab kebutuhan masyarakat. Selain itu, pembagian wewenang perpajakan secara substantif mengandung maksud dan tujuan agar Pemerintahan Daerah dapat mandiri dalam hal fiskal. Kemandirian fiskal sangatlah penting, karena apabila

kewenangan untuk memperoleh pendapatan lebih rendah dibandingkan dengan yang dimiliki oleh tingkat pemerintah yang di atasnya, maka akan terjadi ketidakseimbangan kemampuan fiskal (*vertical fiscal imbalance*) antarlevel pemerintahan yang selanjutnya *gap* tersebut dapat ditutup dengan adanya transfer dari pusat.

Untuk itu, maka berdasarkan UU HKPD dan peraturan pelaksanaannya, Pemerintahan Daerah diberi kewenangan penuh untuk melakukan proses pemungutan pajak daerah dan retribusi daerah seperti pendataan; penetapan besaran pajak daerah dan retribusi daerah terutang; pembayaran dan penyetoran; pelaporan; pengurangan, pembetulan, dan pembatalan ketetapan; pemeriksaan; penagihan; keberatan; gugatan; serta penghapusan piutang. Oleh karena itu, kehadiran UU HKPD diharapkan dapat menjadi dasar dan kerangka acuan umum serta memberikan kepastian hukum bagi Pemerintahan Daerah dan masyarakat dalam pemungutan pajak daerah dan retribusi daerah.

Penguatan aspek pemberian kewenangan untuk melakukan pemungutan pajak (*taxing power sharing*) kepada Pemerintahan Daerah dalam UU HKPD bertujuan untuk meningkatkan kontribusi penerimaan pajak daerah dan retribusi daerah terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) khususnya bagi daerah kabupaten dan kota karena sebagian besar pengeluaran APBD dibiayai dengan dana transfer dari pusat. Penguatan kewenangan untuk melakukan pemungutan pajak (*local taxing power*) harus diikuti dengan basis pajak daerah yang memadai. Oleh karena itu, UU HKPD menyempurnakan regulasi perpajakan daerah dengan melakukan restrukturisasi jenis pajak, memperluas basis pajak dan mengharmonisasi dengan peraturan perundangan lainnya. Perluasan basis pajak tersebut dilakukan sesuai dengan prinsip pemungutan pajak yang baik, dalam artian pajak tidak menyebabkan ekonomi biaya tinggi dan/atau menghambat mobilitas penduduk, lalu lintas barang dan jasa antardaerah dan kegiatan ekspor-impor. Selain itu, UU HKPD juga memperluas basis pajak daerah yang telah ada, terutama terkait dengan basis pajak yang berhubungan dengan pajak properti (tanah dan bangunan).

Sebagai bagian dari jenis pajak daerah, pajak properti (tanah dan bangunan) merupakan salah satu jenis pajak daerah yang paling ideal. Hal

tersebut dikarenakan pajak properti memiliki basis pajak yang tidak bergerak/tetap dalam suatu wilayah (*immobile*). Selain itu, jenis basis pajak properti relatif terdistribusi merata antardaerah, sehingga mampu menghasilkan penerimaan yang stabil bagi daerah. Oleh karena itu, dalam UU HKPD terdapat pengaturan khusus mengenai pajak properti dengan salah satu jenis pajaknya yang kita kenal dengan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (selanjutnya disebut “BPHTB”).

BPHTB yang sebelumnya dikenal dengan nama “Bea Balik Nama” diatur dalam ordonansi Bea Balik Nama *Staatsblad* 1924 Nomor 291. Pada dasarnya Bea Balik Nama dipungut atas setiap perbuatan yang menyebabkan adanya perpindahan hak atas harta tetap yang ada di wilayah Indonesia. Adapun yang dimaksud dengan harta tetap dalam ordonansi tersebut adalah barang tetap dan hak-hak kebendaan atas tanah yang pemindahan haknya dilakukan sesuai dengan Ordonansi Balik Nama *Staatsblad* 1834 Nomor 27. Namun sejak diundangkannya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, maka hak-hak kebendaan telah diganti dan tidak berlaku lagi, sehingga menyebabkan Bea Balik Nama tidak lagi dipungut.

Pemungutan Bea Balik Nama terhenti, hingga akhirnya diterbitkan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (selanjutnya disebut “UU 21/1997”). Berdasarkan UU 21/1997, BPHTB merupakan pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat, meski kemudian hasil penerimaan BPHTB tersebut sebagian besar diserahkan kepada Pemerintah Daerah untuk membiayai penyelenggaraan Pemerintahan Daerah dan otonomi daerah. Namun dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (selanjutnya disebut “UU 28/2009”) yang kemudian dicabut dan diganti dengan UU HKPD, maka kewenangan pemungutan BPHTB beralih kepada Pemerintah Kabupaten/Kota.

Adapun alasan peralihan tersebut dikarenakan BPHTB merupakan jenis pajak daerah yang ideal karena BPHTB memiliki basis pajak yang tidak bergerak dan merata dimiliki setiap daerah. Hal tersebut terbukti dengan adanya data mengenai perkembangan penerimaan pajak daerah pemerintah kabupaten/kota berdasarkan jenis pajak daerah dari tahun 2019 s.d. 2023, di

mana BPHTB menjadi penyumbang terbesar terhadap Pendapatan Asli Daerah (PAD). Dengan demikian maka telah tercerminkan secara jelas dan nyata jika BPHTB mempunyai peran yang besar dalam pembangunan kemandirian fiskal daerah otonom.

B. Pengaturan BPHTB Dalam UU HKPD

Sesuai dengan Pasal 33 ayat (3) UUD 1945, bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh Negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Tanah sebagai bagian dari bumi memiliki fungsi sosial serta peran penting dalam memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha. Selain itu, tanah juga kerap dipandang sebagai alat investasi yang sangat menguntungkan sebagian besar masyarakat. Di samping itu, bangunan juga memberi manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, maka bagi setiap orang yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan, diwajibkan untuk menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada Pemerintahan Daerah melalui pembayaran pajak daerah, yang dalam hal ini BPHTB.

Pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD terdapat dalam Pasal 44 sampai dengan Pasal 49 dengan rincian sebagai berikut:

- a. Mengenai objek BPHTB (Pasal 44);
- b. Mengenai subjek pajak, wajib pajak (Pasal 45);
- c. Mengenai nilai pengenaan/pemungutan BPHTB (Pasal 46);
- d. Mengenai tarif BPHTB (Pasal 47);
- e. Mengenai cara penghitungan BPHTB (Pasal 48); dan
- f. Mengenai saat terutang BPHTB (Pasal 49).

Pada dasarnya pengaturan mengenai Subjek Pajak, Wajib Pajak, dan cara penghitungan BPHTB dalam UU HKPD sama dengan pengaturan dalam undang-undang sebelumnya yaitu UU 28/2009 tentang PDRD. Selain itu apabila ditelisik lebih lanjut, dapat dilihat jika pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD didesain bersifat se-umum mungkin. Sedangkan aturan pokok pemungutan didelegasikan dalam Peraturan Pemerintah yang menjadi pedoman bagi Pemerintah Daerah dalam melaksanakan pemungutan. Hal ini dalam rangka menjaga sinkronisasi sistem pemungutan pajak daerah sebagai subsistem perpajakan nasional, yaitu melalui standarisasi pemungutan pajak daerah yang adil, mudah, efisien, dan efektif, namun tetap *agile* dalam tataran teknis pemungutan di lapangan oleh Pemerintah Daerah.

Adapun pemberian kewenangan pemungutan Pajak Daerah kepada Pemerintah Daerah merupakan hasil adopsi teori *Fiscal Federalism* yang telah disesuaikan dengan dasar negara kesatuan. Hal tersebut setidaknya memiliki 2 (dua) tujuan, yaitu agar Pemerintah Daerah memiliki diskresi penuh atas penggunaan PAD dan agar hubungan antara Pemerintah Daerah dengan masyarakat yang semakin dekat. Hal ini dikarenakan masyarakat sebagai *tax payer* akan semakin merasa berkepentingan untuk mengetahui dan mengawasi Pemerintah Daerah terkait penggunaan pajak yang dibayar oleh masyarakat. Oleh karena itu maka dapat dikatakan pula jika pajak BPHTB merupakan salah satu instrumen desentralisasi fiskal yang tetap menjaga prinsip negara kesatuan melalui adanya standarisasi pengaturan pokok kebijakan di level nasional agar selaras dengan kepentingan nasional, terutama perekonomian dan kesejahteraan umum.

Dengan desentralisasi maka diharapkan dapat menghadirkan suatu sistem pemerintahan yang lebih mencerminkan nilai-nilai demokrasi, mengingat bahwa tingkatan pemerintahan yang paling dekat dengan rakyat adalah pemerintahan kabupaten/kota, sehingga eksistensi pemerintahan di daerah sangat diperlukan dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Selain itu, argumentasi yang menjadi landasan pelaksanaan desentralisasi fiskal adalah bahwa daerah lebih memahami dan mengerti akan kebutuhan yang diperlukan dalam menyediakan tingkat pelayanan publik yang sesuai dengan kemampuan yang dimilikinya, serta daerah-lah yang paling menguasai segala potensi yang ada di wilayahnya, sehingga diharapkan daerah dapat mengoptimalkan kegiatan pemungutan pajak BPHTB di daerahnya masing-masing dengan berdasarkan pada pengaturan pokok pemungutan yang diatur dalam Peraturan Pemerintah pelaksanaan UU HKPD.

Meski memberikan ruang pengaturan yang luas bagi Pemerintah Kabupaten/Kota untuk melakukan pemungutan BPHTB, UU HKPD tetap memberikan perhatian khusus terhadap aspek keadilan terutama untuk masyarakat golongan ekonomi lemah dan masyarakat yang berpenghasilan rendah. Hal tersebut terlihat adanya pengaturan dalam UU HKPD yang memberikan ruang bagi Pemerintah Kabupaten/Kota untuk tidak memungut

BPHTB apabila potensinya yang kurang memadai dan/atau Pemerintah Daerah menetapkan kebijakan untuk tidak memungut.

Bahkan untuk memaksimalkan asas keadilan dalam perpajakan, maka mengenai objek yang dikecualikan untuk BPHTB dalam UU HKPD ditambahkan klasifikasi baru yaitu masyarakat berpenghasilan rendah. Untuk implementasinya, BPHTB yang tidak dipungut serta mengenai objek yang dikecualikan untuk dipungut BPHTB harus diatur dan ditetapkan dalam Peraturan Daerah. Kontrol Pemerintah Pusat terhadap pemungutan BPHTB juga terlihat dalam UU HKPD terutama terkait dengan penetapan tarif. Untuk menghindari penetapan tarif pajak yang tinggi yang dapat menambah beban bagi masyarakat secara berlebihan, Pemerintah Kabupaten/Kota hanya diberi kewenangan untuk menetapkan tarif pajak BPHTB dengan batas maksimum 5% (lima persen).

Berdasarkan hal-hal tersebut, maka sebenarnya telah tergambar adanya penyerahan kewenangan yang otonom kepada Pemerintah Kabupaten/Kota untuk melakukan pengaturan dan pemungutan pajak daerah khususnya pajak BPHTB dalam UU HKPD. Salah satu kewenangan Pemerintah Kabupaten/Kota untuk mengatur lebih lanjut mengenai pemungutan BPHTB senyatanya tersurat dalam Pasal 101 ayat (2) UU HKPD yang mengatur: "*Pemberian insentif fiskal sebagaimana dimaksud pada ayat (2) ditetapkan dengan Perkada*". Insentif fiskal tersebut dapat berupa pengurangan, keringanan, pembebasan ataupun penghapusan pokok pajak serta sanksinya. Selain itu, apabila merujuk kepada peraturan pelaksanaan UU HKPD yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, terlihat jelas pula adanya penyerahan kewenangan kepada Pemerintahan Daerah untuk mengatur lebih lanjut mengenai hal-hal teknis pembayaran dan penyetoran pajak daerah, yang dalam hal ini termasuk pajak BPHTB.

Sebagai contoh, dapat Pemerintah sampaikan, kewenangan tersebut sekiranya telah terlihat dengan adanya Keputusan Gubernur Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 109 Tahun 2024 tentang Jangka Waktu dan Batas Waktu Pembayaran Atau Penyetoran Pajak Daerah Serta Batas Waktu Penyampaian Surat Pemberitahuan Pajak Daerah. Melalui Kepgub tersebut, terlihat jelas jika Pemerintah Daerah memiliki kewenangan penuh untuk

menetapkan jangka waktu pembayaran atau penyetoran pajak. Dengan memberikan kewenangan penuh kepada Pemerintahan Kabupaten/Kota untuk mengatur mengenai teknis tersebut, maka diharapkan BPHTB dapat meningkatkan Pendapat Asli Daerah (PAD), namun kembali lagi dengan tetap memperhatikan aspek keadilan terutama kepada masyarakat kecil.

Sejatinya salah satu tujuan utama dari pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD adalah untuk meningkatkan kemandirian fiskal Pemerintah Daerah dengan mengoptimalkan peningkatan PAD. Pengoptimalan PAD dapat dilakukan dengan berbagai hal seperti meningkatkan basis pajak ataupun dengan menutup celah hukum (*loopholes*) yang diakibatkan lemahnya suatu aturan. Hal tersebut hadir dalam UU HKPD terutama terkait dengan ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPD. Bahwa tidak dapat dipungkiri, pengaturan Pasal 49 huruf a UU HKPD senyatanya mengalami perubahan, yaitu saat terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli (selanjutnya disebut "PPJB").

Dapat Pemerintah sampaikan, sejatinya perubahan yang terjadi pada ketentuan tersebut hanya merupakan penyesuaian terhadap perkembangan kegiatan perekonomian yang ada dalam masyarakat, terutama terkait dengan jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan. Penggunaan PPJB tentu bagi sebagian masyarakat akan membawa keuntungan karena mempermudah masyarakat untuk memiliki hak atas tanah dan/atau bangunan, namun di sisi lain juga dimanfaatkan dengan keliru oleh oknum. Menyadari adanya oknum yang menggunakan PPJB sebagai sarana untuk melakukan *tax avoidance* dan *tax evasion*, menjadi salah satu penyebab utama perubahan terhadap pengaturan dalam UU 28/2009.

Bahwa adanya kecurangan serta oknum yang menggunakan PPJB untuk melakukan *tax avoidance* dan *tax evasion* merupakan faktual yang ada dan hidup dalam masyarakat. Bahkan banyak ahli hukum dan ahli ekonomi yang membenarkan akan adanya fenomena hukum tersebut. Dengan demikian, maka Pemerintah memandang perubahan yang terjadi pada ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPD tidak semata-mata hanya memberikan perlindungan hukum bagi Pemerintahan Kabupaten/Kota, namun juga memberikan rasa keadilan kepada seluruh wajib pajak yang taat pajak

membayar BPHTB. Bahwa selain itu pula, Pemberlakuan Pasal 49 huruf a UU HKPD sama sekali tidak menimbulkan permasalahan hukum ataupun permasalahan konstitusional sebagaimana yang didalilkan Pemohon. Hal tersebut dikarenakan adanya kesempatan bagi seluruh wajib pajak yang telah membayar BPHTB untuk melakukan restitusi pajak apabila gagal dalam memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan. Hal ini telah diatur secara tegas dalam Pasal 59 ayat (9) huruf a Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Terlebih penerapan Pasal 49 huruf a UU HKPD sudah dalam tahap implementasi pada Pemprov DKI Jakarta dan berjalan dengan baik.

C. Potensi Berkurangnya Penerimaan Pendapatan Asli Daerah Dengan Dikabulkannya Permohonan Uji Materiil A Quo

Bahwa sebagaimana telah Pemerintah sampaikan, kehadiran UU HKPD sejatinya bertujuan untuk meningkatkan kemandirian fiskal (*local taxing power*) Pemerintahan Daerah, khususnya dalam uji materiil *a quo* Pemerintah Kabupaten/Kota. Hal tersebut akan mengakibatkan turunnya PAD Pemerintah Kabupaten/Kota, yang pada akhirnya Ketergantungan Pemerintah Kabupaten/Kota menjadi sangat besar terhadap dana perimbangan dari pusat. Apabila hal tersebut terjadi, maka usaha desentralisasi yang selama ini sedang kita bangun akan menjadi pekerjaan yang sia-sia.

Untuk itu, Pemerintah memohon kepada Majelis Hakim Konstitusi agar sekiranya mempertimbangkan tidak hanya dari aspek hukum, namun juga dari aspek ekonomi serta aspek otonomi daerah. Selain itu, apabila berpandang dari aspek hukum maka sebenarnya tidak terdapat permasalahan mengenai BPHTB dalam UU HKPD. Hal tersebut dikarenakan pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD hanya merupakan norma yang bersifat umum, yang dalam pelaksanaan norma tersebut harus didasarkan kepada Peraturan Daerah. Artinya, apabila terdapat permasalahan mengenai pelaksanaan norma terkait BPHTB dalam UU HKPD, maka sebenarnya hal tersebut terdapat dalam peraturan yang bersifat teknis.

Pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD sejatinya merupakan penerusan norma dari UU 21/1997 jo. UU 22/2000 dan UU 28/2009, di mana dalam penerapannya selama ini tidak terdapat permasalahan hukum.

Sebaliknya, penerapan BPHTB selama ini telah terbukti memberikan kontribusi yang positif bagi PAD.

D. Kesimpulan Pemerintah Terhadap Permohonan Uji Materiil A Quo

Bahwa sebagaimana telah Pemerintah sampaikan, pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD sama sekali tidak menimbulkan permasalahan hukum sebagaimana yang didalilkan oleh Pemohon. Sebaliknya pemberlakuan pengaturan BPHTB dalam UU HKPD senyatanya memberikan dampak positif terutama terkait dengan kemandirian fiskal Pemerintahan Daerah. Untuk itu, maka Pemerintah memohon kepada Majelis Hakim Konstitusi agar sekiranya dapat mempertimbangkan hal-hal tersebut. Terlebih pengaturan mengenai BPHTB dalam UU HKPD hanya bersifat pengaturan umum, yang di mana dalam pelaksanaannya akan diatur lebih lanjut dalam Peraturan Daerah. Oleh karena itu, tidaklah mungkin terdapat kerugian konstitusional yang dialami oleh Pemohon.

D. 1. Kesimpulan Pemerintah Terhadap Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b Mengenai Frasa “*Pemisahan Hak Yang Mengakibatkan Peralihan*” Dikaitkan Dengan Permasalahan Hukum Yang Dialami Pemohon

1. Bahwa permasalahan konstitusional yang didalilkan Pemohon terhadap ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b mengenai frasa “*Pemisahan Hak Yang Mengakibatkan Peralihan*” merupakan permasalahan teknis yang telah diatur Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertahanan Nasional Republik Indonesia 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 (selanjutnya disebut “Permen ATR/BPN Nomor 16/2021”).
2. Bahwa dalam Permen ATR/BPN Nomor 16/2021 Pasal 1 angka 32 mengatur mengenai perubahan Pasal 111 pada intinya mengatur mengenai pendaftaran atas harta warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan dapat dilakukan dengan pembuatan akta mengenai pembagian waris yang telah disepakati antara ahli waris.

3. Bahwa para ahli waris dengan dasar kesepakatan dapat menentukan nama yang akan dicatat dalam suatu warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan. Dengan demikian, maka hanya akan dikenakan satu kali BPHTB saja yaitu BPTHB karena Waris.
4. Bahwa apabila ahli waris melakukan pencatatan kolektif atas warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan, maka ketika dilakukan pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan yaitu "*pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama*" akan dikenakan BPHTB karena subjek hukum/wajib pajak tersebut mendapatkan manfaat serta nilai tambah ekonomis akibat pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan tersebut.
5. Bahwa berdasarkan Permen ATR Nomor 16/2021 tersebut, maka yang menjadi poin penting adalah ketika melakukan pendaftaran awal atas warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan.
6. Bahwa atas dasar tersebut, maka sebenarnya permasalahan konstitusional yang didalilkan Pemohon, di mana permasalahan konstitusional tersebut merupakan dasar Pemohon untuk mengajukan uji materiil terhadap norma ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b mengenai frasa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" telah terselesaikan dengan aturan teknis Permen ATR Nomor 16/2021.
7. Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut, maka Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi agar sekiranya menolak seluruh dalil permohonan Pemohon.

D. 2. Kesimpulan Pemerintah Terhadap Pasal 49 Huruf a UU HKPD Mengenai Perjanjian Pengikatan Jual Beli

1. Bahwa salah satu pertimbangan ditetapkannya PPJB sebagai titik awal munculnya kewajiban/terutang BPHTB bagi penerima hak atas tanah dan/atau bangunan dalam transaksi jual beli adalah karena adanya manfaat yang telah diterima oleh seorang wajib pajak.
2. Bahwa nilai manfaat yang diperoleh oleh seorang pembeli/wajib pajak pada dasarnya bisa berbentuk penempatan/penguasaan fisik atas suatu hak atas tanah dan/atau bangunan. Selain itu, seorang

pembeli/wajib pajak juga menikmati nilai tambah ekonomis atas suatu hak atas tanah dan/atau bangunan yang dimilikinya berdasarkan suatu PPJB.

3. Bahwa norma dalam Pasal 49 huruf a UU HKPD hanya merupakan penyesuaian pengaturan terhadap kegiatan ekonomi masyarakat yaitu adanya penggunaan PPJB sebagai perjanjian awal untuk jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan.
4. Bahwa penyesuaian tersebut juga penting untuk menutup *loopholes* di mana banyaknya penggunaan PPJB sebagai sarana untuk melakukan *tax avoidance* dan *tax evasion*.
5. Bahwa lebih lanjut, Pemerintah tidak sependapat dengan pernyataan dan pandangan yang menyatakan adanya kerugian yang dialami Pemerintah Kabupaten/Kota apabila memungut BPHTB berdasarkan PPJB karena adanya perbedaan mengenai nilai pembuatan PPJB yang kemudian di lain waktu ditindaklanjuti dengan pembuatan AJB.
6. Bahwa pengaturan saat terutang BPHTB untuk transaksi jual beli pada saat PPJB memberikan kepastian penerimaan Pemerintah Kabupaten/Kota pada saat ini juga. Terlebih tidak terdapat perbedaan nilai terutang BPHTB ketika dilakukan PPJB yang kemudian ditindaklanjuti dengan pembuatan AJB, sehingga dilakukannya pemungutan BPHTB dimuka akan lebih baik karena memberikan manfaat langsung kepada penerimaan Pemerintah Kabupaten/Kota.
7. Bahwa lebih lanjut, pengaturan saat terutang BPHTB untuk transaksi jual beli pada saat PPJB juga memberikan kepastian hukum serta menutup *loopholes* pemungutan BPHTB yang selama ini membuka praktik penghindaran pajak BPHTB dengan menggunakan PPJB yang tidak ditindaklanjuti dengan pembuatan AJB. Sehingga berdasarkan UU HKPD, Wajib Pajak dan Pemerintah Daerah dapat menyelesaikan kewajiban BPHTBnya lebih cepat dari undang-undang sebelumnya.
8. Bahwa pernyataan dan pandangan tersebut juga tidak berdasar karena dalam hal terjadi perubahan atau pembatalan PPJB sebelum

ditandatanganinya AJB yang menyebabkan nilai tanah dan/atau bangunan yang ditransaksikan berbeda sehingga mengakibatkan jumlah BPHTB lebih dibayar atau tidak terutang, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran BPHTB. Demikian pula sebaliknya, jika perubahan tersebut mengakibatkan jumlah BPHTB kurang dibayar, maka Wajib Pajak wajib melakukan pembayaran kekurangan tersebut. Dengan demikian, telah terang benderang bahwa penetapan saat terutang BPHTB pada saat PPJB tidak menyebabkan adanya pemajakan berganda, melainkan justru memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan Pemerintah Kabupaten/Kota.

9. Bahwa senyatanya yang menjadi kerugian bagi Pemerintah Kabupaten/Kota adalah ketika adanya wajib pajak yang menggunakan PPJB sebagai sarana untuk *tax avoidance* dan *tax evasion*.
10. Bahwa selain dari aspek perpajakan, pemungutan BPHTB berdasarkan PPJB juga memberikan perlindungan hukum untuk semua pihak dalam PPJB terutama Pembeli, karena secara tidak langsung Pemerintah mempunyai kendali terutama terkait dengan keberlangsungan pelaksanaan PPJB.
11. Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut, maka Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi agar sekiranya menolak seluruh dali permohonan Pemohon.

D. 3. Kesimpulan Pemerintah Terhadap Pasal 49 Huruf b UU HKPD Mengenai Hibah Wasiat

1. Bahwa apabila menelusuri lebih jauh dalam UU 21/1997 jo. UU 20/2000, memang terdapat perbedaan mengenai saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat. Berdasarkan Pasal 9 UU 21/1997 jo. UU 20/2000, disebutkan saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan. Ketentuan tersebut mengalami perubahan ketika UU 21/1997 jo. UU 20/2000 dicabut dan digantikan dengan UU 28/2009.

2. Bahwa meski terdapat perubahan mengenai saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat, namun esensinya perubahan tersebut sama sekali tidak mempengaruhi konseptual mengenai hibah wasiat itu sendiri. Oleh karena itu, Pemerintah tidak menemukan adanya permasalahan hukum ataupun kerugian konstitusional atas perubahan yang terjadi.
3. Bahwa pengaturan mengenai terutangnya BPHTB karena pemindahan hak berdasarkan hibah wasiat dalam UU HKPD sama sekali tidak mengalami perubahan dari UU 28/2009. Artinya, ketentuan dalam Pasal 49 huruf b UU HKPD terkait saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat merupakan hasil adopsi secara utuh dari undang-undang UU 28/2009. Hal tersebut telah membuktikan jika selama ini penerapan mengenai pasal *a quo* sama sekali tidak ada permasalahan hukum di lapangan.
4. Bahwa terlepas dari adanya perubahan tersebut, terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat adalah saat dibuat dan ditandatanganinya akta juga sama sekali tidak menegasikan hak pewaris untuk menolak harta warisannya tersebut.
5. Bahwa seorang ahli waris tetap dapat menerima ataupun menolak harta warisan sesuai kehendaknya karena pada dasarnya yang menjadi fokus utama dalam Pasal 49 UU HKPD adalah terkait dengan pajaknya/BPHTB. Tidak terdapat satupun ketentuan dalam UU HKPD yang mengatur mengenai kewenangan seorang ahli waris atas warisan yang diterimanya berdasarkan hibah wasiat.
6. Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut, maka Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi agar sekiranya menolak seluruh dalil permohonan Pemohon.

D. 4. Kesimpulan Pemerintah Terhadap Pasal 49 Huruf c UU HKPD Mengenai Pembuktian Ahli Waris

1. Bahwa terakhir terkait dengan permohonan Pemohon atas Pasal 49 huruf c UU HKPD yang menurut Pemohon menimbulkan kesulitan-kesulitan karena dalam ketentuan tersebut tidak mengatur mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan.

2. Bahwa kerugian konstitusional yang didalilkan Pemohon atas pemberlakuan Pasal 49 huruf c UU HKPD sangatlah tidak berdasar, karena faktanya permasalahan konstitusional yang dialami Pemohon bukan karena pemberlakuan norma Pasal 49 huruf c UU HKPD.
3. Bahwa norma yang terkandung dalam Pasal 49 huruf c UU HKPD adalah mengenai saat terutangnya BPHTB seorang ahli waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan.
4. Bahwa dalam ketentuan Pasal 49 huruf c UU HKPD sama sekali tidak mengatur mengenai pembuktian mengenai ahli waris sebagaimana yang didalilkan oleh Pemohon.
5. Bahwa perlu Pemerintah tekankan kembali, norma yang terkandung dalam Pasal 49 terutama huruf c UU HKPD adalah terkait dengan saat terutangnya pajak BPHTB untuk waris. Oleh karena itu, maka tidak tepat apabila Pemohon mendalilkan permasalahan konstitusional yang dialaminya adalah karena pemberlakuan pasal *a quo*.
6. Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut, maka Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi agar sekiranya menolak seluruh dali permohonan Pemohon.

E. PETITUM

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa, memutus dan mengadili permohonan pengujian (*constitutional review*) Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah terhadap Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, Pasal 28G ayat (1) UUD 1945 dan Pasal 28H ayat (4) UUD 1945, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Presiden secara keseluruhan;
2. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menolak permohonan pengujian materiil Pemohon dalam Perkara Nomor

117/PUU-XXI/2023 untuk seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet onvankelijk verklaard*);

4. Menyatakan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah **tidak bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Namun demikian, apabila Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.9] Menimbang bahwa Mahkamah telah membaca kesimpulan tertulis Dewan Perwakilan Rakyat bertanggal 1 Maret 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 5 Maret 2024, yang pada pokoknya sebagai berikut:

A. PEMOHON DAN POKOK PERMOHONAN

Pemohon (Budi Wibowo Halim, S.H., M.Kn., M.M.) dalam permohonannya pada intinya mengemukakan bahwa Pemohon berpotensi dirugikan hak konstitusionalnya atas berlakunya Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (UU 1/2022). Adapun kerugian konstitusional yang didalilkan oleh Pemohon tersebut diantaranya:

- a. Frasa "*pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*" dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 berpotensi menimbulkan kerugian bagi Pemohon selaku ahli waris karena harus dikenakan BPHTB 2 (dua) kali yaitu BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan Hak yang mengakibatkan peralihan.
- b. Pemungutan pajak BPHTB yang didasarkan pada PPJB sebagaimana diatur dalam Pasal 49 huruf a UU 1/2022 juga merugikan Pemohon karena pemungutan pajak yang didasarkan pada PPJB belum terjadi peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan.
- c. Frasa "*hibah wasiat*" dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 berpotensi merugikan Pemohon karena pemungutan BPHTB telah dikenakan padahal penerima wasiat belum memperoleh haknya dikarenakan Pemohon sebagai pemberi hibah wasiat belum meninggal dunia.

- d. Pemohon yang berprofesi sebagai notaris merasa dirugikan atas berlakunya Pasal 49 huruf c UU 1/2022 karena ketentuan *a quo* belum mengatur mengenai alat bukti sebagai ahli waris, sehingga Pemohon berpotensi digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan dalam pembuatan akta yang menggunakan surat keterangan waris.

B. KETERANGAN YANG DISAMPAIKAN DALAM PROSES PERSIDANGAN

1. Keterangan Presiden

Dalam persidangan Mahkamah Konstitusi pada hari Selasa tanggal 12 Desember 2023, Presiden menyampaikan pandangannya, antara lain:

- 1) Bahwa tidak terdapat permasalahan konstitusional dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022, terlebih norma *a quo* sudah berlaku sejak Tahun 2000 yang selama ini penerapannya tidak terdapat permasalahan sebagaimana disampaikan Pemohon. Pengenaan BPHTB sebanyak 2 (dua) kali dapat terjadi sepanjang terdapat 2 (dua) objek perolehan hak yang berbeda. Pemohon sebagai ahli waris, selain dikenakan BPHTB Waris dapat juga dikenakan BPHTB Pemisahan Hak yang Mengakibatkan Peralihan sepanjang Pemohon melakukan pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan/atau bangunan tersebut kepada orang lain.
- 2) Bahwa dalam memaknai Pasal 49 UU 1/2022, terdapat induk kalimat "*saat terutangnya BPHTB ditetapkan*", makna induk kalimat tersebut tidak dapat diartikan atau ditafsirkan kewajiban pembayaran BPHTB yang timbul tersebut harus dibayarkan seketika itu pula. Namun, ketentuan *a quo* menjadi dasar bagi pemerintah daerah untuk pengenaan pajak.
- 3) Terhadap Pasal 49 huruf a UU 1/2022, meskipun PPJB belum mengakibatkan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan namun pihak pembeli dalam suatu PPJB telah memperoleh suatu manfaat. Selain itu, perubahan rumusan dalam norma *a quo* dari pengaturan terdahulu dikarenakan adanya beberapa kasus dimana kewajiban pembayaran sesuai PPJB tersebut telah dibayarkan lunas, namun oleh para pihak tidak atau belum ditingkatkan menjadi AJB. Hal tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum bagi pemerintah daerah dalam memungut pajak BPHTB.

- 4) Terhadap Pasal 49 huruf b UU 1/2022, pasal tersebut merupakan penerusan ketentuan dalam UU sebelumnya sehingga UU 1/2022 sama sekali tidak mengubah konseptual hibah wasiat yang berlaku selama ini. Pemohon telah keliru dan salah dalam memahami konteks norma *a quo*, sehingga kerugian yang didalilkan Pemohon juga hanya sebatas kekhawatiran Pemohon.
- 5) Terhadap Pasal 49 huruf c UU 1/2022 apabila diatur sesuai keinginan Pemohon maka menimbulkan 2 (dua) permasalahan hukum, yaitu *pertama*, pengaturan yang rigid mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan dapat menimbulkan kesulitan dan permasalahan hukumnya dan *kedua*, pengaturan mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan merupakan norma baru dimana norma tersebut sama sekali berbeda dengan norma dalam Pasal UU 1/2022.

DPR RI berpandangan bahwa terhadap Keterangan Presiden yang disampaikan dalam persidangan tersebut telah sejalan dengan pendapat DPR RI.

2. Keterangan Pihak Terkait

Dalam persidangan Mahkamah Konstitusi pada hari Selasa tanggal 23 Januari 2024, Pihak Terkait dari Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT) yang dalam hal ini diwakili oleh Dr. Hapendi Harahap selaku Ketua IPPAT menyampaikan pandangannya, antara lain:

- 1) Lahirnya UU 1/2022 telah memberikan kepastian hukum dan harmonisasi dari beberapa peraturan perundang-undangan, yaitu saat terutangnya pajak BPHTB tersebut dan saat berlakunya, atau sahnya, atau saat terjadinya peralihan hak berdasarkan akta pemindahan, yaitu akta jual-beli, akta hibah, tukar-menukar yang dilakukan di hadapan PPAT. Sehingga terhadap pengaturan BPHTB dalam UU terdahulu yang awalnya terjadi disharmonisasi, namun setelah berlakunya UU 1/2022 telah terjadi harmonisasi.
- 2) Pengaturan BPHTB dalam UU terdahulu seringkali menyebabkan PPAT menjadi korban karena mengharuskan PPAT hanya dapat menandatangani akta setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran karena validasi ataupun sahnya pembayaran yang diperiksa oleh PPAT tersebut, barulah diakui pada saat setelah

dilakukan validasi oleh Badan Pengelolaan Keuangan Daerah (BPKAD). Sehingga banyak kasus dimana penandatanganan akta tidak bisa dilakukan penomoran dan penanggalan akta sebelum BPHTB divalidasi oleh kantor BPKAD, meskipun sudah dibayar di bank persepsi pembayaran BPHTB. Akibat tidak bisa dilakukan penomoran dan penanggalan terhadap akta yang telah dibayar lunas BPHTB tersebut karena belum divalidasi BPKAD, dapat menimbulkan ketidakpastian hukum karena berbedanya tanggal dan hari penandatanganan akta, dan penomoran dan penanggalan akta.

- 3) PPAT juga seringkali menjadi korban akibat penomoran yang tetap dilakukan meskipun belum divalidasi oleh BPKAD yang berakibat pada dikenakannya sanksi pidana berdasarkan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

DPR RI berpandangan bahwa terhadap keterangan yang disampaikan oleh Pihak Terkait telah mempertegas bahwa lahirnya UU 1/2022 telah memberikan kepastian hukum khususnya dalam pemungutan pajak BPHTB. Pandangan tersebut juga memperkuat pandangan DPR RI dalam keterangannya.

3. Keterangan Ahli Pemohon

Dalam persidangan Mahkamah Konstitusi pada hari Senin tanggal 12 Februari 2024, Ahli Pemohon yaitu Thio Yonathan, Habib Adjie, dan Rubby Aditya Panglima, yang masing-masing menyampaikan pandangannya sebagai berikut:

1) Pandangan Ahli Pemohon, Thio Yonathan:

- a) Ahli Pemohon dalam kesempatan tersebut hanya memberikan pandangannya terkait 2 (dua) norma saja, yakni mengenai perikatan jual beli yang sudah terutang BPHTB dan mengenai ketika dibuatnya akta hibah wasiat sudah terutang BPHTB sebagaimana diatur dalam Pasal 49 huruf a dan huruf b UU 1/2022.
- b) Terhadap norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 secara *grammatical interpretation* berpotensi menimbulkan multitafsir karena makna kata “*perolehan*” seharusnya diartikan adalah ketika terjadi perolehan, pada saat itu barulah terutang BPHTB, sedangkan dalam hal ini

pengenaan BPHTB terutang saat PPJB yang notabene belum terjadi perolehan hak.

- c) Norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 juga bertentangan dengan norma Pasal 1 angka 38 UU 1/2022 dan juga tidak sejalan dengan peraturan perundang-undangan yang mengatur BPHTB sebelumnya. Selain itu, tidak tepat apabila argumentasi yang dibangun dalam merumuskan norma baru dalam UU *a quo* dengan berdalil untuk menghindari penyelundupan hukum ataupun penggelapan pajak, karena penyelundupan pajak tersebut bisa dilakukan dengan norma yang lain.
- d) Selanjutnya, terhadap norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 berpotensi menimbulkan ambiguitas karena mengacu pada frasa "*saat terutang*" dalam induk kalimat UU 1/2022. Frasa *saat terutang* memiliki 2 (dua) makna yang tidak sama pada suatu pasal yang mengatur tentang norma yang sama, yaitu saat terutangnya BPHTB, yaitu pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB dan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat. Adanya frasa tersebut membuat adanya pemaknaan yang sama antara saat terutang BPHTB untuk jual beli dengan BPHTB hibah wasiat yaitu sama-sama letaknya berada di depan. Padahal secara prinsip hukum saat terutang BPHTB Hibah Wasiat adalah saat si penerima hibah wasiat mendaftarkan peralihan haknya di kantor pertanahan setempat.

2) Pandangan Ahli Pemohon, Habib Adjie:

- a) Di Indonesia telah dikenal adanya pemilikan bersama yang bebas dan ada pemilikan bersama yang terikat. Pemilikan bersama yang bebas, sejak awal diniatkan untuk dimiliki secara bersama-sama dan ketika akan dibagi dua atau dipisahkan memang dikenakan pajak. Hal tersebut disebut dengan perbuatan hukum. Sedangkan, ada pemilikan bersama karena warisan (terikat) yang disebut dengan peristiwa hukum. Dalam konteks ini, kedua pasal yang diatur dalam Pasal 44 UU 1/2022 tidak membedakan asal muasal, latar belakang ataupun alasan terjadinya pemisahan yang mengakibatkan peralihan sebagai objek hak atas tanah dan/atau bangunan.

- b) Ahli Pemohon berpandangan bahwa yang seharusnya menjadi objek BPHTB adalah pemilikan bersama yang diniatkan sejak awal untuk dimiliki bersama namun kemudian di bagi dua karena itu merupakan perbuatan hukum. Beda halnya dengan pemilikan bersama karena warisan yang cukup dikenakan pajak warisannya. Ketika dilakukan pemisahan, maka BPHTB Pemisahan Hak tidak perlu dikenakan karena memungkinkan orang tersebut terkena pajak dua kali.
- c) Dalam praktik, pengikatan jual beli tidak selalu judulnya PPJB, ditemukan juga misalnya Ikatan Jual Beli (PPJB). Namun, dalam UU *a quo* hanya menyebutkan 1 (satu) istilah yakni PPJB, yang tentunya hal tersebut akan menjadi bias dan problematik tersendiri. Selain itu, dalam ketentuan *a quo* juga tidak ada penegasan PPJB yang seperti apa yang menjadi objek BPHTB. Padahal dalam praktiknya, tidak hanya perikatan jual beli dengan PPJB, tetapi ada pula orang yang memberikan hibah dibuat dengan PPJB, orang yang melakukan tukar-menukar juga dibuat dengan PPJB.
- d) Berkaitan dengan BPHTB Hibah Wasiat, Ahli Pemohon berpandangan bahwa seharusnya pemaknaan pemungutan pajak BPHTB untuk hibah wasiat bukan pada saat tanggal dibuat namun sejak didaftarkan. Hal ini guna menghindari adanya hibah wasiat yang kemudian dicabut/dibatalkan oleh si pemberi hibah wasiat.

DPR RI berpandangan bahwa terhadap 2 (dua) pandangan yang disampaikan oleh Ahli Pemohon terdapat kekeliruan dalam memaknai norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a dan huruf b UU 1/2022. Dalam konteks pengaturan Pasal 44 ayat (2), seseorang dapat dimungkinkan dikenakan pajak BPHTB 2 (dua) kali yakni BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, sepanjang orang yang telah mendapatkan warisan tersebut mengalihkan kembali haknya tersebut kepada pihak lain. Dikarenakan dalam konteks tersebut, telah terjadi 2 (dua) perbuatan hukum yang berbeda dimana perbuatan hukum yang pertama yakni perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan karena waris dan perbuatan hukum yang kedua yakni perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan karena adanya pemisahan harta bersama yang menyebabkan terjadinya peralihan.

Selain itu, DPR RI juga mempertegas bahwa dalam memaknai norma Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c UU 1/2022 harus dilihat kembali frasa induk kalimat dalam Pasal 49 tersebut yakni frasa “saat terutang” tidak boleh ditafsirkan saat itu juga dilakukan pembayaran melainkan norma tersebut dimaksudkan sebagai rambu-rambu bagi pemerintah daerah untuk menentukan dalam hal perbuatan hukum seperti apa yang dilakukan oleh subjek hukum untuk dapat dikenakan pajak BPHTB.

4. Keterangan Ahli Presiden

Dalam persidangan Mahkamah Konstitusi pada hari Senin tanggal 12 Februari 2024, Ahli Presiden yaitu Eddy Supriadhi dan Eddy Suratman, yang masing-masing menyampaikan pandangannya sebagai berikut:

1) Pandangan Ahli Presiden, Eddy Suratman:

- a) UU 1/2022 merupakan gabungan dari Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dalam pelaksanaan UU 1/2022, diperkirakan salah satu sumber utama peningkatan PAD bagi pemerintah kabupaten adalah BPHTB. Hal tersebut terbukti dari data 8 tahun terakhir sejak Tahun 2016 sampai Tahun 2023, kontribusi BPHTB terhadap PAD terus mengalami peningkatan. Tahun 2016 sekitar 4,63% dan di Tahun 2023 menuju angka 8%. BPHTB juga merupakan jenis pajak paling potensial di pemerintah kabupaten.
- b) Besarnya kontribusi BPHTB tersebut dikarenakan tata kelola BPHTB yang sudah relatif baik dilaksanakan oleh pemerintah daerah termasuk pelaksanaan substansi pengaturan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022. Berdasarkan konfirmasi Ahli Pemohon ke beberapa pemerintah daerah seperti Pemerintah Daerah Pontianak dan Pemerintah Daerah DKI tidak ditemukan permasalahan dalam penerapan norma *a quo*. Hal yang sama juga disampaikan oleh Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan, Kementerian Keuangan yang juga tidak pernah menerima aduan dari pemerintah daerah terkait kesulitan dalam menerapkan norma *a quo*.
- c) Selain itu, diaturnya norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 juga dimaksudkan untuk memberikan pengaturan yang lebih ketat terkait

BHPTB, mengingat banyaknya kelemahan pengaturan yang ada selama ini yang menimbulkan celah hukum bagi wajib pajak untuk menghindari pajak.

- d) Ahli Presiden menegaskan bahwa dengan dikabulkannya permohonan *a quo* maka terdapat dua konsekuensi hukum yang akan timbul, yaitu *pertama* terdapat adanya peralihan hak yang tidak kena BPHTB dan *kedua*, timbulnya celah hukum untuk menghindari BPHTB jual beli. Hal tersebut tentunya berdampak pada menurunnya penerimaan BPHTB yang berdampak pada menurunnya kembali kemandirian fiskal pemerintah kabupaten dan meningkatnya ketimpangan kemampuan keuangan antar level pemerintahan.

2) Pandangan Ahli Presiden, Eddy Supriadhi:

- a) Terhadap norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022 sama sekali tidak terdapat permasalahan konstitusional ataupun pelanggaran terhadap hak-hak warga negara. Permasalahan yang dihadapi Pemohon justru terdapat pada tataran praktik yang penyelesaiannya telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 yang juga telah diturunkan dengan Peraturan Menteri Nomor 16 Tahun 2021. Dimana pada pokoknya kedua pengaturan tersebut mengatur bahwa pendaftaran tanah warisan yang sudah terdapat kesepakatan oleh ahli waris tertentu yang disepakati menerima warisan sehingga cukup dikenakan BPHTB satu kali dan tidak dikenakan APHB. Sehingga dalil kerugian tersebut hanya kekhawatiran Pemohon.
- b) Pemahaman Pemohon yang memaknai norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 adalah pemahaman yang keliru. Perubahan ketentuan pada pasal *a quo* justru berpotensi mengganggu penerimaan asli daerah dari sektor pajak daerah.
- c) Terhadap norma Pasal 49 huruf a sejatinya ditetapkan dalam UU 1/2022 berdasarkan praktik yang berlaku umum di masyarakat dimana dalam pelaksanaannya banyak di dahului PPJB. Penetapan PPJB sebagai norma hukum dalam UU 1/2022 bukan hal baru karena PPJB sudah diatur dalam beberapa regulasi, seperti Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2011 tentang Rumah Susun, Peraturan Pemerintah Nomor

34 Tahun 2016, Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2003, dan Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan Hak Atas Tanah dan Satuan Rumah Susun dan Pendaftaran Tanah. Regulasi tersebut menunjukkan bahwa penerapan PPJB sebagai bentuk norma adalah bentuk kehadiran pemerintah atas praktik-praktik yang sudah berlaku umum di masyarakat, dimana terhadapnya harus dilindungi dan dicatat dalam administrasi negara.

- d) Terhadap norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022, dalam pelaksanaannya telah berjalan baik salah satunya di Pemerintah Provinsi DKI yang mencatat penerimaan dari hibah wasiat sebanyak Rp. 59,69 miliar dari 495 wajib pajak. Norma tersebut juga sejatinya telah diatur dalam undang-undang sebelumnya yakni Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Sehingga, tidak terdapat permasalahan konstitusional dari norma *a quo*.
- e) Terhadap norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022, Ahli Presiden menegaskan bahwa keinginan Pemohon yang menghendaki agar pembuktian sebagai penerima waris dijabarkan secara mendetail tidak perlu diatur dalam tataran undang-undang.

DPR RI berpandangan bahwa terhadap Keterangan Ahli Presiden yang disampaikan dalam persidangan tersebut telah sejalan dengan pendapat DPR RI.

C. KESIMPULAN

Dengan memperhatikan Keterangan Presiden, Keterangan Pihak Terkait, Keterangan Ahli Pemohon, dan Keterangan Ahli Presiden yang disampaikan dalam proses persidangan Perkara Nomor 117/PUU-XXI/2023 dan Keterangan Tertulis yang disampaikan oleh DPR RI maka dapat disimpulkan, sebagai berikut:

- a. Bahwa dalil Pemohon yang menghendaki adanya perubahan rumusan norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022 agar tidak dikenakan pemungutan Pajak BPHTB 2 (dua) kali yaitu BPHTB Waris dan BPHTB Pemisahan Hak yang Mengakibatkan Peralihan, justru tidak memberikan kepastian hukum karena sama halnya dengan memungkinkan Pemohon atas penghindaran pajak BPHTB atas perbuatan hukum berupa pemisahan

- hak yang mengakibatkan peralihan apabila dalam kondisi Pemohon sebagai ahli waris telah mengalihkan haknya lagi kepada pihak lain.
- b. Pemohon sebagai ahli waris hanya dikenakan BPHTB karena waris sepanjang kepemilikan Pemohon atas tanah dan/atau bangunan tersebut dikarenakan waris. Namun, pengenaan BPHTB pemisahan hak karena peralihan akan terjadi sepanjang Pemohon mengalihkan lagi haknya sebagai ahli waris kepada orang lain. Pengenaan tersebut didasari karena adanya perbuatan hukum yang berbeda antara BPHTB waris dengan BPHTB pemisahan hak karena peralihan.
 - c. Bahwa PPJB secara asas memang belum menyebabkan peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan akan tetapi manfaat ekonomi atas tanah dan/atau bangunan tersebut telah diperoleh oleh pihak pembeli sehingga atas dasar yang demikian maka dapat dijadikan sebagai objek BPHTB.
 - d. Perubahan rumusan terhadap Pasal 49 huruf a UU 1/2022 dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum atas kebutuhan berniaga di masyarakat termasuk guna mengantisipasi adanya celah hukum yang berpotensi merugikan pendapatan daerah. Adapun apabila ternyata pembayaran BPHTB kurang atau lebih atau sekiranya PPJB tersebut terjadi pembatalan maka terhadap pembayaran BPHTB yang telah dilakukan tersebut tentu dapat dilakukan restitusi atau dilakukan pembayaran tambahan atas kurang bayar tersebut.
 - e. Bahwa berkaitan dengan frasa "*hibah wasiat*" yang diatur dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 adalah rumusan norma yang sama sekali tidak mengalami perubahan dari UU terdahulu yang mengaturnya sebelum dicabut oleh UU 1/2022, yakni Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU 28/2009). Dalam memaknai norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022, harus dimaknai dengan induk kalimat dalam pengaturan Pasal 49 UU 1/2022 sepanjang frasa "*saat terutangnya BPHTB*". Makna frasa "*saat terutangnya BPHTB*" tersebut merupakan rambu-rambu yang diberikan oleh undang-undang untuk menjadi acuan bagi pemerintah daerah bahwa pada saat perbuatan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 49 huruf a sampai dengan huruf g terjadi maka artinya ada kewajiban pembayaran BPHTB yang mengikat subjek hukum tersebut.

- f. Merujuk pada beberapa peraturan perundang-undangan, norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 sepanjang frasa “Penerima waris” telah memberikan kepastian hukum khususnya dalam menentukan kapan ditetapkan BPHTB terutang. Meskipun UU 1/2022 tidak mengatur mekanisme pembuktian seseorang sebagai ahli waris namun pengaturan tersebut telah diatur dalam beberapa pengaturan perundang-undangan lainnya seperti dalam KUHPerdara, Peraturan Menteri ATR/Kepala BPN 16/2021, dan Permenkumham 7/2021.

Dengan demikian berdasarkan kesimpulan di atas, maka DPR RI berpandangan bahwa norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c UU 1/2022 tidak bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tetap memiliki kekuatan hukum mengikat.

[2.10] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam Berita Acara Persidangan, yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini.

3. PERTIMBANGAN HUKUM

Kewenangan Mahkamah

[3.1] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI Tahun 1945), Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554, selanjutnya disebut UU MK), dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), Mahkamah berwenang, antara lain, mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945.

[3.2] Menimbang bahwa permohonan Pemohon adalah permohonan untuk menguji konstusionalitas norma undang-undang, *in casu* Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 serta Pasal 49 huruf a, huruf b, dan huruf c Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6757, selanjutnya disebut UU 1/2022), sehingga Mahkamah berwenang menguji permohonan *a quo*.

Kedudukan Hukum Pemohon

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstusionalnya yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;

Dengan demikian, Pemohon dalam pengujian undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945 harus menjelaskan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;
- b. ada tidaknya kerugian hak dan/atau kewenangan konstusional yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukan sebagaimana dimaksud pada huruf a;

[3.4] Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 20

September 2007 serta putusan-putusan selanjutnya, telah berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat antara kerugian dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi;

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan uraian ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007, dan syarat-syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan pada Paragraf **[3.3]** dan Paragraf **[3.4]** di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan mengenai kedudukan hukum Pemohon, yang apabila dirumuskan Mahkamah sebagai berikut:

1. Bahwa norma undang-undang yang dimohonkan pengujian konstitusionalitas dalam permohonan *a quo* adalah norma frasa dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 serta Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU 1/2022, yang rumusannya sebagai berikut:

Frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022,

Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi:

a. pemindahan hak karena:

1. ...

7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;

Frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam Pasal 49 huruf a UU 1/2022,

Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikat jual beli untuk jual beli;

Frasa “hibah wasiat” dan frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022,

Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- b. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk tukar-menukar, hibah, *hibah wasiat*, pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya, *pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan*, ...;

Frasa “penerima waris” dalam Pasal 49 huruf c UU 1/2022

Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- b. pada tanggal *penerima waris* atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;

2. Bahwa Pemohon menjelaskan memiliki hak konstitusional sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (4) UUD NRI Tahun 1945.
3. Bahwa Pemohon adalah perorangan warga negara Indonesia, sebagai salah satu ahli waris berdasarkan Akta Keterangan Hak Mewaris Nomor 06/2021 tanggal 05 April 2021 [bukti P-4] dan pembuat hibah wasiat berdasarkan Akta Pengalamatan (*superscriptie*) Surat Wasiat Rahasia Nomor 10 tanggal 19 Maret 2018 [bukti P-8]. Selain itu, Pemohon juga berprofesi sebagai Notaris [bukti P-9] yang biasa membuat akta pemisahan dan pembagian warisan serta surat keterangan hak waris;
4. Bahwa keberlakuan ketentuan frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU 1/2022 potensial menimbulkan kerugian hak konstitusional Pemohon atas kepastian hukum yang dijamin oleh UUD NRI Tahun 1945 karena menurut Pemohon adanya ganda (*double*) pemungutan pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB) di mana seharusnya dikenakan BPHTB waris, namun dikarenakan terbukanya penafsiran yang tidak berdasar, sehingga Pemohon berpotensi dikenakan tidak hanya BPHTB Waris, juga dikenakan BPHTB Pemisahan dan Pembagian;
5. Bahwa keberlakuan ketentuan frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 potensial menimbulkan kerugian hak konstitusional

Pemohon berupa pemungutan pajak BPHTB atas hak yang diperoleh berdasarkan perjanjian pengikat jual beli (PPJB), yang tidak dapat digunakan sebagai dasar pendaftaran peralihan hak atas tanah/bangunan ke kantor pertanahan sebab belum ada hak yang diperoleh;

6. Bahwa keberlakuan frasa “hibah wasiat” dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022 merugikan hak konstitusional Pemohon karena berpotensi dikenakan BPHTB atas hibah wasiat, padahal Pemohon belum meninggal dunia. Pembebanan BPHTB demikian menimbulkan penafsiran bahwa hak atas harta benda telah beralih kepada penerima wasiat meskipun pemberi wasiat masih hidup. Selain itu, norma tersebut menyebabkan hak Pemohon untuk mencabut hibah wasiat maupun menentukan isi syarat hibah wasiat berpotensi dilanggar;
7. Bahwa keberlakuan frasa “penerima waris” dalam Pasal 49 huruf c UU 1/2022 tidak mengatur alat pembuktian sebagai ahli waris lebih lanjut sehingga mengakibatkan Pemohon selaku Notaris berpotensi digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan akibat belum adanya norma setingkat undang-undang yang mengatur mengenai alat pembuktian sebagai ahli waris dan pengaturan mengenai pengecekan surat wasiat;
8. Bahwa dengan dikabulkannya permohonan ini maka potensi kerugian hak konstitusional Pemohon dan warga negara yang lain yang turut merasa hak konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya norma dalam frasa dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU 1/2022 tidak akan terjadi di masa yang akan datang;

Berdasarkan uraian yang dikemukakan Pemohon dalam menjelaskan kedudukan hukumnya tersebut di atas, menurut Mahkamah, Pemohon telah dapat menguraikan anggapan kerugian hak konstitusional yang secara spesifik dan bersifat aktual yang dianggap Pemohon dirugikan dengan berlakunya frasa dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 serta Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU 1/2022. Pemohon juga telah dapat menguraikan anggapan kerugian hak konstitusional yang memiliki hubungan sebab-akibat (*causal verband*) dengan berlakunya norma undang-undang yang dimohonkan pengujian. Oleh karena itu, apabila permohonan *a quo* dikabulkan, anggapan kerugian hak konstitusional seperti yang dijelaskan tidak terjadi lagi. Dengan demikian, terlepas dari terbukti atau tidak perihal inkonstitusionalitas norma yang dimohonkan pengujiannya,

menurut Mahkamah, Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam Permohonan *a quo*;

[3.6] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo* dan Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*, maka selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan Pemohon;

Pokok Permohonan

[3.7] Menimbang bahwa dalam mendalilkan inkonstitusionalitas bersyarat norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 serta Pasal 49 huruf a, huruf b dan huruf c UU 1/2022 bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (4) UUD NRI Tahun 1945, Pemohon mengemukakan dalil-dalil (selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara) yang apabila dirumuskan Mahkamah pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa menurut Pemohon, norma frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan hak” dalam ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b UU 1/2022 tidak jelas sehingga membuka tafsir untuk pengenaan BPHTB pembagian warisan sebanyak dua kali yaitu BPHTB waris dan BPHTB pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
2. Bahwa menurut Pemohon, norma frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam ketentuan Pasal 49 huruf a UU 1/2022 memberikan perlakuan berbeda atas penetapan BPHTB terutang saat ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli berdasarkan PPJB dan akta jual beli (AJB). Pembeli berdasarkan PPJB dianggap tidak memperoleh haknya karena tidak dapat langsung mendaftarkan balik nama terhadap hak yang diperoleh, sedangkan pembeli berdasarkan AJB dianggap sudah memperoleh haknya begitu ditandatangani di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT);
3. Bahwa menurut Pemohon, frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 telah menimbulkan ketidakpastian hukum sebab terjadi peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan secara seketika pada saat akta hibah wasiat dibuat dan ditandatangani oleh pewaris/pemberi waris padahal pewaris/pemberi waris belum meninggal dunia. Dengan adanya ketentuan

demikian bagi pewaris/pemberi hibah wasiat akan berakibat secara tidak langsung terampas hak atas tanah dan/atau bangunan miliknya, sementara itu bagi penerima hibah wasiat akan meniadakan hak untuk menolak warisan yang diberikan kepadanya;

4. Bahwa menurut Pemohon, frasa “penerima waris” dalam norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 tidak memberikan kepastian hukum karena tidak terdapat pengaturan yang jelas mengenai bentuk pembuktian sebagai ahli waris dalam peraturan setingkat undang-undang sehingga menyulitkan Pemohon sebagai Notaris dalam pembuatan surat keterangan waris. Hal demikian membuat Notaris rentan untuk digugat oleh pihak-pihak yang merasa kepentingannya dirugikan;

Bahwa berdasarkan uraian dalil-dalil tersebut di atas, Pemohon dalam petitumnya memohon agar Mahkamah menyatakan pada pokoknya sebagai berikut:

- a. frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”;
- b. frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam ketentuan norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”;
- c. frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “sedangkan untuk Hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”;
- d. frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian

- atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”;
- e. frasa “penerima waris” dalam norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “penerima waris yang dibuktikan dengan:
1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
 5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
 6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”.

[3.8] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda Bukti P-1 sampai dengan Bukti P-41, dan 2 (dua) orang ahli, yaitu Dr. Dr. Thio Yonatan, S.H., S.Kom., S.E., MAF., M.Kn dan Dr. Habib Adjie, S.H., M.Hum yang telah didengarkan keterangannya dalam persidangan pada tanggal 27 Februari 2024 serta mengajukan 1 (satu) orang ahli yakni Dr. Machfud Sidik, M.Sc. yang hanya menyampaikan keterangan secara tertulis yang diserahkan kepada Mahkamah pada tanggal 23 Februari 2024. Selain itu, Pemohon juga telah menyerahkan kesimpulan bertanggal 4 Maret 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 5 Maret 2024 (selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara);

[3.9] Menimbang bahwa Mahkamah telah menerima keterangan tertulis Presiden yang diterima Mahkamah pada tanggal 11 Desember 2023 dan telah didengar dalam persidangan pada tanggal 12 Desember 2023 serta Keterangan Tambahan yang diterima Mahkamah pada tanggal 6 Maret 2024. Untuk mendukung dan membuktikan dalilnya, Presiden telah mengajukan 2 (dua) orang ahli, yaitu Prof. Dr. H. Eddy Suratman, S.E., M.A dan Eddy Supriadhi, S.ST yang telah didengarkan keterangannya dalam persidangan pada tanggal 27 Februari 2024. Selain itu, Presiden juga telah menyerahkan kesimpulan bertanggal 6 Maret 2024 yang diterima Mahkamah pada tanggal 6 Maret 2024 (selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara);

[3.10] Menimbang bahwa Mahkamah telah menerima keterangan tertulis Pihak Terkait Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT) pada tanggal 12 Februari 2024 dan telah didengar dalam persidangan pada tanggal 23 Januari 2024 serta Keterangan Tambahan yang diterima Mahkamah pada tanggal 27 Februari 2024 (selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara);

[3.11] Menimbang bahwa Mahkamah telah membaca keterangan tertulis dan kesimpulan Dewan Perwakilan Rakyat yang diterima Mahkamah pada tanggal 5 Maret 2024 (selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara);

[3.12] Menimbang bahwa setelah Mahkamah memeriksa dan membaca secara saksama permohonan Pemohon beserta alat-alat bukti surat/tulisan, ahli, serta kesimpulan yang diajukan, keterangan Presiden, ahli, serta kesimpulan yang diajukan, keterangan Pihak Terkait Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT), keterangan dan kesimpulan Dewan Perwakilan Rakyat, persoalan konstitusionalitas yang harus dijawab oleh Mahkamah adalah apakah frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b, frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam norma Pasal 49 huruf a, frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b, dan frasa “penerima waris” dalam norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (4) UUD NRI Tahun 1945 apabila tidak dimaknai sebagaimana termaktub dalam Petitum permohonan *a quo*.

[3.13] Menimbang bahwa sebelum Mahkamah menjawab persoalan inkonstitusionalitas norma yang didalilkan Pemohon, penting bagi Mahkamah untuk terlebih dahulu menguraikan hal-hal sebagai berikut:

[3.13.1] Bahwa sebagai konsekuensi adanya hak mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan daerah dalam sistem negara kesatuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (1) dan ayat (2) UUD NRI Tahun 1945, maka salah satunya perlu diikuti dengan pengaturan desentralisasi fiskal. Dalam konteks ini, Pasal 18A ayat (2) UUD NRI Tahun 1945 telah menegaskan mengenai hubungan keuangan, pelayanan umum, pemanfaatan sumber daya alam, dan sumber daya lainnya antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah diatur dan dilaksanakan secara adil dan selaras berdasarkan undang-undang. Untuk melaksanakan amanat Pasal 18A UUD NRI Tahun 1945 dibentuk untuk pertama kali undang-undang yang nomenklaturnya sebagaimana disebutkan dalam Pasal 18A *a quo*, yaitu undang-undang tentang hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah, *in casu* UU 1/2022. Selama ini nomenklatur yang digunakan untuk mengatur substansi tersebut menggunakan istilah “perimbangan keuangan pemerintah pusat dan pemerintahan daerah”. Disahkannya UU 1/2022 dimaksudkan untuk menyempurnakan pelaksanaan hubungan keuangan pusat dan daerah yang semula didasarkan pada Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, sekaligus pengaturannya diintegrasikan dengan substansi pajak daerah dan retribusi daerah yang sebelumnya diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU 28/2009). Selain substansi kedua undang-undang tersebut yang masih sesuai yang diintegrasikan dalam UU 1/2022, Undang-Undang *a quo* juga mengubah beberapa ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, agar sejalan dengan sistem penyelenggaraan keuangan yang mengatur hak dan kewajiban keuangan antara pusat dan daerah [vide Penjelasan Umum dan Pasal 1 angka 1 UU 1/2022]. Kebijakan desentralisasi fiskal diarahkan untuk dapat menjadi salah satu instrumen dalam mewujudkan tujuan bernegara, oleh karenanya harus dapat dimanfaatkan secara optimal untuk menyelenggarakan urusan yang telah diserahkan kepada daerah sehingga berdampak pada meningkatnya pembangunan di daerah, termasuk menyediakan kemudahan layanan publik.

[3.13.2] Bahwa cakupan yang diatur dalam hubungan keuangan pusat dan daerah meliputi sumber penerimaan daerah berupa pajak dan retribusi; pengelolaan transfer ke daerah (TKD), pengelolaan belanja daerah, pemberian kewenangan untuk melakukan pembiayaan daerah dan pelaksanaan sinergi kebijakan fiskal nasional. Dalam hal ini, pajak daerah dan retribusi daerah yang diatur dalam UU 1/2022 merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang penting untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan daerah dan untuk meningkatkan pelayanan kepada masyarakat, karena pajak daerah dimaksud termasuk ujung tombak pembangunan daerah. Pajak daerah tersebut terbagi menjadi dua jenis, yaitu pajak yang dipungut provinsi dan pajak yang dipungut kabupaten/kota. Adapun pajak yang dipungut provinsi terdiri atas pajak kendaraan bermotor (PKB); bea balik nama kendaraan bermotor (BBNKB); pajak alat berat (PAB); pajak bahan bakar kendaraan bermotor (PBBKB); pajak air permukaan (PAP); pajak rokok; serta opsen pajak mineral bukan logam dan batuan (MBLB). Sementara itu, pajak yang dipungut kabupaten/kota terdiri atas pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan (PBB P2), bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB); pajak barang dan jasa tertentu (PBJT); pajak reklame; pajak air tanah (PAT); pajak mineral bukan logam dan batuan (MBLB); pajak sarang burung walet; opsen pajak kendaraan bermotor (PKB); dan opsen bea balik nama kendaraan bermotor (BBNKB).

[3.13.3] Bahwa BPHTB sebagai salah satu jenis pajak yang dipungut oleh kabupaten/kota semula diatur dalam undang-undang tersendiri yaitu Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (UU 21/1997), yang menggantikan Ordonansi Bea Balik Nama Harta Tetap 1924 (*Staatblad* 1924 Nomor 291). Selanjutnya, UU 21/1997 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 kemudian dicabut oleh UU 28/2009. Pada prinsipnya BPHTB dikenakan bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan, di mana sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya tersebut dikenakan pajak, *in casu* BPHTB. Pengenaan BPHTB yang diatur dalam UU 21/1997 memperhatikan aspek keadilan bagi masyarakat terutama masyarakat golongan ekonomi lemah dan yang berpenghasilan rendah, dengan mengatur nilai perolehan objek pajak yang tidak dikenakan pajak (PTKP). Saat ini, besarnya nilai PTKP ditetapkan paling sedikit

sebesar Rp80.000.000,00 (delapan puluh juta rupiah) untuk perolehan hak pertama wajib pajak di wilayah daerah tempat terutangnya BPHTB. Dalam hal perolehan hak karena hibah wasiat atau waris yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat atau waris, termasuk suami/istri, nilai PTKP ditetapkan paling sedikit sebesar Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Sementara itu, atas perolehan hak karena hibah wasiat atau waris tertentu, pemerintah daerah dapat menetapkan PTKP yang lebih tinggi daripada nilai PTKP yang ditentukan dalam Pasal 46 ayat (6) UU 1/2022 [vide Pasal 46 UU 1/2022]. Berkenaan dengan dasar pengenaan BPHTB adalah nilai perolehan objek pajak yang ditetapkan sebagai berikut:

- a. harga transaksi untuk jual beli;
- b. nilai pasar untuk tukar menukar, hibah, hibah wasiat, waris, pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya, pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap, pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak, pemberian hak baru atas tanah di luar pelepasan hak, penggabungan usaha, peleburan usaha, pemekaran usaha, dan hadiah; dan
- c. harga transaksi yang tercantum dalam risalah lelang untuk penunjukan pembeli dalam lelang [vide Pasal 46 ayat (1) dan ayat (2) UU 1/2022].

Ketentuan mengenai dasar pengenaan BPHTB tersebut pada prinsipnya masih sama dengan yang diatur dalam UU 28/2009. Namun, apabila nilai perolehan objek pajak tidak diketahui atau lebih rendah daripada nilai jual objek pajak (NJOP) yang digunakan dalam pengenaan pajak bumi dan bangunan pada tahun terjadinya perolehan, maka dasar pengenaan BPHTB yang digunakan adalah NJOP yang digunakan dalam pengenaan pajak bumi dan bangunan pada tahun terjadinya perolehan [vide Pasal 46 ayat (3) UU 1/2022]. Pentingnya ketentuan Pasal 46 ayat (3) UU 1/2022 untuk dapat mengakomodir kondisi riil masyarakat Indonesia yang secara sosial ekonomi belum setara, bahkan sebagian tinggal di pelosok atau pedesaan. Oleh karena itu, apabila terdapat, misalnya jual beli tanah dan/atau bangunan yang sudah lama di daerah pelosok atau pedesaan dengan kondisi minimnya akses di mana pada umumnya jual beli tersebut tidak didukung dengan bukti yang kuat. Bahkan sebagian hanya diikat dengan kwitansi antar para pihak, di mana pemilik hak masih atas nama penjual karena proses peralihan haknya belum diproses. Jika akan dilakukan proses peralihan hak ke kantor pertanahan maka yang dilakukan adalah mencocokkan kwitansi tersebut apabila

nilainya lebih rendah dari NJOP, oleh karenanya perhitungan pajak BPHTB akan menggunakan NJOP PBB pada tahun terjadinya perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan.

[3.14] Menimbang bahwa setelah menguraikan hal-hal tersebut di atas, selanjutnya Mahkamah akan menjawab dalil-dalil Pemohon, di mana Pemohon mendalilkan frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022 inkonstitusional apabila tidak dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”. Terhadap persoalan inkonstitusionalitas frasa tersebut Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.14.1] Bahwa tanpa Mahkamah bermaksud menilai kasus konkret yang dialami Pemohon, persoalan inkonstitusionalitas frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022 yang didalilkan Pemohon, pada pokoknya bermuara pada dikenakannya dua kali pemajakan atau BPHTB yaitu BPHTB pewarisan dan BPHTB pemisahan dan pembagian warisan. Terjadinya hal ini menurut Pemohon karena tidak terdapat kejelasan lingkup pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022. Oleh karena itu, Pemohon memohon agar norma *a quo* dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”. Terkait dengan dalil Pemohon *a quo*, penting bagi Mahkamah menegaskan terlebih dahulu pengertian BPHTB adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan [vide Pasal 1 angka 37 UU 1/2022]. Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dimaksud adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Perbuatan atau peristiwa hukum dimaksud berupa pemindahan hak (peralihan hak) karena: jual beli; tukar-menukar; hibah; hibah wasiat; waris; pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain; pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan; penunjukan pembeli dalam lelang; pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan

hukum tetap; penggabungan usaha; peleburan usaha; pemekaran usaha; atau hadiah. Selain itu, perolehan hak atas tanah dan/bangunan yang juga dikenakan BPHTB adalah karena adanya pemberian hak baru yang disebabkan kelanjutan pelepasan hak; atau di luar pelepasan hak [vide Pasal 44 ayat (2) huruf a dan huruf b UU 1/2022].

[3.14.2] Bahwa berkenaan dengan dalil Pemohon yang mempersoalkan perolehan hak atas tanah karena warisan yang telah dilakukan pembayaran BPHTB, Pemohon merasa tidak adil jika akan dikenakan kembali BPHTB karena adanya pengalihan hak atas tanah tersebut. Sekali lagi, tanpa bermaksud menilai kasus konkret yang dialami Pemohon, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan bahwa dalam kaitan ini perbedaan antara di satu sisi peristiwa hukum -yakni peristiwa yang tidak diinginkan terjadi, misalnya karena kematian- terjadinya pewarisan dari pewaris kepada ahli waris. Di sisi lain, terdapat perbuatan hukum yang dikehendaki atau direncanakan oleh para pihak, *in casu* ahli waris yang bermaksud mengalihkan warisan tersebut kepada salah satu pihak atau lebih dari kepemilikan bersama atas warisan, *in casu* tanah waris. Oleh karena terjadi peralihan hak yang berikutnya tersebut merupakan perbuatan hukum yang dikehendaki atau disepakati oleh para pihak maka terhadapnya menimbulkan kewajiban bagi pihak yang akan memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan untuk membayar BPHTB. Artinya, petitum Pemohon tidak sejalan dengan maksud pengenaan BPHTB dimaksud. Sebab, Pemohon meminta agar perbuatan hukum berikut setelah terjadi pembagian waris harus dianggap sebagai satu rangkaian dengan proses turun waris yang sudah membayar BPHTB, di mana sertifikat hak atas tanah atas warisan tersebut telah melekat nama seluruh ahli waris. Persoalannya kemudian, apabila dari seluruh ahli waris akan mengalihkan hak atas tanah warisan tersebut kepada salah satu atau lebih ahli waris maka terhadap hal tersebut sudah termasuk dalam kategori perbuatan hukum pemindahan/pengalihan hak atas tanah. Di mana, terhadap hal tersebut dengan sendirinya akan dikenakan BPHTB sebagaimana ketentuan dalam Pasal 44 ayat (2) UU 1/2022. Artinya, pada prinsipnya setiap kali terdapat pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan akan terkena BPHTB. Oleh karena itu, tidak terdapat pengenaan ganda (*double*) BPHTB sebagaimana yang didalilkan Pemohon. Dengan demikian, dalil Pemohon yang memohon agar frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU

1/2022 dimaknai sebagaimana petitum Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.15] Menimbang bahwa Pemohon juga mendalilkan frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 inkonstitusional apabila tidak dimaknai “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”. Terhadap dalil Pemohon *a quo*, penting bagi Mahkamah untuk mengutip terlebih dahulu norma Pasal 49 UU 1/2022 yang menyatakan:

Saat terutangnya BPHTB ditetapkan:

- a. pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli;
- b. 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;
- c. pada tanggal penerima waris atau yang diberi kuasa oleh penerima waris mendaftarkan peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk waris;
- d. pada tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap untuk putusan hakim;
- e. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
- f. pada tanggal diterbitkannya surat keputusan pemberian hak untuk pemberian hak baru di luar pelepasan hak; atau
- g. pada tanggal penunjukan pemenang lelang untuk lelang.

Berdasarkan ketentuan di atas, saat terutangnya BPHTB ditentukan salah satunya adalah “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli (PPJB)”. Dalam kaitan ini, PPJB dimaksud merupakan perbuatan awal terkait dengan kesepakatan atau perjanjian para pihak (*in casu*, penjual dan pembeli) mengenai transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan. Berkenaan dengan hal ini, Pemohon mendalilkan pengaturan dalam norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 telah menimbulkan kerugian, berupa dikenakan pemungutan pajak BPHTB yang tidak berdasar, karena BPHTB seharusnya baru dapat dipungut jika telah terjadi perolehan hak. Sementara itu, dengan mendasarkan pada PPJB belum menimbulkan adanya perolehan hak karena Pemohon dalam kedudukannya sebagai pembeli berdasarkan PPJB tidak mendapatkan perlakuan yang sama dengan pembeli berdasarkan Akta Jual Beli (AJB) yang dibuat oleh PPAT. Sebab, pembeli berdasarkan AJB dapat langsung

mendaftarkan perolehan haknya ke kantor pertanahan, sementara pembeli berdasarkan PPJB tidak dapat menjadikan perjanjian atau perikatan yang dibuatnya sebagai dasar untuk dilakukan pencatatan peralihan hak di kantor pertanahan. Hal ini mengingat produk hukum yang dikeluarkan dalam PPJB adalah Akta Notariil yang tidak mungkin dicatat oleh kantor pertanahan. Berbeda halnya dengan produk hukum AJB yang merupakan Akta PPAT. Dalam konteks ini, kantor pertanahan tidak memiliki keterkaitan dengan produk hukum berupa akta notariil, *in casu* PPJB, melainkan hanya berhubungan dengan produk yang dikeluarkan oleh PPAT. Hal ini sejalan dengan kedudukan kantor pertanahan selaku instansi pembina dan yang sekaligus mengangkat PPAT sehingga hubungan kerjanya hanya dengan PPAT, termasuk dengan produk hukum yang dikeluarkan oleh PPAT.

Dalam kaitan dengan dalil Pemohon yang mempersoalkan saat terutangnya BPHTB pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB untuk jual beli di mana dengan mendasarkan pada PPJB belum sepenuhnya hak atas tanah dan/atau bangunan diperoleh. Sementara jika dikaitkan dengan pengertian BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Oleh karena itu, Pemohon dalam petitum meminta agar saat terutangnya BPHTB untuk jual beli tanah dan/atau bangunan dalam norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 agar berkepastian hukum dimaknai “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah”. Terkait dengan apa yang diminta oleh Pemohon dalam petitumnya tersebut sama artinya dengan menghidupkan kembali ketentuan norma Pasal 90 ayat (1) huruf a UU 28/2009 yang sudah dicabut dengan UU 1/2022 yang semula menyatakan, “Saat terutangnya pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan ditetapkan untuk: a. jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta”. Akta yang dimaksud adalah AJB yang dibuat di hadapan PPAT. Tidak diberlakukannya rumusan norma dalam Pasal 90 ayat (1) huruf a UU 28/2009 karena ketentuan tersebut dipandang mengandung celah hukum (*loopholes*) dalam upaya pemerintah daerah meningkatkan pemasukan pajak yang bersumber dari BPHTB. Oleh karena itu, norma Pasal 90 ayat (1) huruf a UU 28/2009 diubah agar tidak menjadi peluang bagi pihak-pihak untuk melakukan upaya pengurangan jumlah pajak BPHTB yang akan dikenakan. Indikasi upaya pengurangan pajak tersebut terjadi karena lazimnya para pihak ketika akan membuat AJB di hadapan PPAT sebagaimana

ketentuan sebelumnya, hampir tidak menjelaskan dengan benar harga transaksi jual beli yang menjadi dasar penentuan BPHTB karena hampir tidak diterangkan dengan sebenarnya kesepakatan para pihak. Sementara itu, dengan menentukan saat terutangnya BPHTB untuk jual beli adalah pada saat ditandatanganinya PPJB maka tidak mungkin para pihak akan membuat kesepakatan/perjanjian terkait harga transaksi jual beli yang tidak benar karena hal tersebut justru akan merugikan dirinya sendiri.

Apabila ditelusuri lebih jauh lagi, pengaturan terkait dengan rumusan norma saat terutang BPHTB dalam UU 28/2009 juga telah diatur dalam undang-undang sebelumnya, yaitu UU 21/1997 yang menyatakan, "Saat yang menentukan pajak yang terutang atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan untuk: a. jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta" [vide Pasal 9 ayat (1) huruf a UU 21/1997]. Bahkan, dengan maksud untuk mengoptimalkan pemasukan pajak dari BPHTB, terhadap ketentuan Pasal 9 ayat (1) huruf a UU 21/1997 tersebut diikuti dengan syarat dan kewajiban bagi PPAT/Notaris yang hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan/atau bangunan setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajaknya [vide Pasal 24 ayat (1) UU 21/1997]. Untuk menegakkan kewajiban ini, diikuti pula dengan pengaturan sanksi administrasi yang ditujukan kepada PPAT dan kepala kantor lelang negara berupa denda sebesar Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah) untuk setiap pelanggaran [vide Pasal 26 ayat (1) UU 21/1997]. Ketentuan yang diatur dalam UU 21/1997 tersebut telah ternyata tetap dirujuk dalam UU 28/2009 yang menyatakan bahwa "Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak" [vide Pasal 91 ayat (1) UU 28/2009]. Demikian pula berkaitan dengan pengenaan sanksi administrasinya tetap diakomodasi yang besaran dendanya dinaikan sehingga menjadi berbunyi "Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris dan kepala kantor yang membidangi pelayanan lelang negara, yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 ayat (1) dan ayat (2) dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar Rp7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran" [vide Pasal 93 ayat (1) UU 28/2009]. Namun demikian, pengaturan sanksi tersebut tidak mudah untuk ditegakkan karena membutuhkan pengawasan yang intensif dari aparat untuk dapat mendeteksi kondisi riil (di lapangan) secara

efektif mengenai harga transaksi jual beli yang sesungguhnya dari setiap kali transaksi tanah dan/atau bangunan yang akan diikat AJB PPAT.

Dalam perkembangannya, UU 1/2022 tidak mengatur sanksi sebagaimana dua undang-undang sebelumnya karena undang-undang *a quo* berkenaan dengan pengaturan hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah. Tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas peraturan pemerintah, sebagai pelaksanaan lebih lanjut dari ketentuan dalam UU 1/2022 telah diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2023 tentang Ketentuan Umum Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PP 35/2023). Selanjutnya, berkenaan dengan pengaturan tanggung jawab, kewajiban serta sanksi bagi PPAT atau notaris, serta kepala kantor lelang negara dalam pengelolaan BPHTB diakomodasi dalam ketentuan Pasal 60 PP 35/2023. Ketentuan tersebut pada pokoknya menyatakan PPAT atau notaris diwajibkan untuk meminta bukti pembayaran BPHTB dari wajib pajak sebelum menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan/atau bangunan, serta melaporkan perjanjian pengikatan jual beli dan/atau akta tanah dan/atau bangunan kepada kepala daerah paling lambat pada tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya. Jika PPAT atau notaris gagal memenuhi kewajiban ini, dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar Rp10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) untuk pelanggaran terkait bukti pembayaran BPHTB, dan/atau denda sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk keterlambatan laporan. Sementara itu, untuk kepala kantor yang membidangi pelayanan lelang negara juga diwajibkan meminta bukti pembayaran BPHTB sebelum menandatangani risalah lelang, serta melaporkan risalah tersebut kepada kepala daerah paling lambat pada tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya. Jika melanggar ketentuan tersebut juga akan dikenakan sanksi. Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pelaporan akan diatur dengan peraturan kepala daerah [vide Pasal 60 PP 35/2023].

Dengan mendasarkan pada bentangan fakta hukum di atas menunjukkan upaya pemerintah untuk meningkatkan pemasukan dari BPHTB sebagai salah satu instrumen desentralisasi fiskal yang digunakan untuk membiayai pembangunan daerah, oleh karena itu perlu mengubah rumusan norma saat terutang BPHTB untuk jual beli tanah dan/atau bangunan. Hal ini dimaksudkan untuk menutup ruang terjadinya upaya menghindari pajak (*tax avoidance*) dengan cara melakukan transaksi jual beli atau pemindahtanganan secara berkali-kali

sehingga menunda pengesahan PPJB menjadi AJB. Sebab, UU 28/2009 menentukan saat terutangnya BPHTB adalah sejak dibuat dan ditandatangani AJB.

Dengan dilatarbelakangi persoalan faktual untuk menutupi celah (*loopholes*) terjadinya pengurangan pajak BPHTB maka dilakukan perubahan rumusan norma mengenai saat terutangnya BPHTB untuk jual beli tanah dan/atau bangunan dalam Pasal 49 huruf a UU 1/2022 yang berbeda dengan ketentuan dalam UU 21/1997 dan UU 28/2009, yakni dengan rumusan “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB”. Dengan adanya perubahan norma tersebut akan membantu mengurangi terjadinya transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan yang seringkali merugikan pembeli karena dengan telah dibayarkan BPHTB sejak ditandatangani PPJB, maka pemerintah (kantor pajak) sedari awal sudah dapat mengetahui adanya proses transaksi melalui PPJB sebagai perjanjian awal. Terlebih, terkait dengan ketaatan wajib pajak, terdapat kewajiban bagi notaris/PPAT untuk melaporkan PPJB yang telah dibayar kepada kepala daerah. Terlepas dari persoalan untuk mendorong ketaatan wajib pajak, dengan adanya penetapan saat terutangnya BPHTB sejak saat ditandatanganinya PPJB juga akan mendorong pembeli lebih berhati-hati dalam melakukan pembelian properti atau melakukan transaksi jual beli tanah dan/atau bangunan.

Dalam kaitan ini, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan agar ke depan pembentuk undang-undang dalam merumuskan norma yang terkait dengan Pasal 49 huruf a UU 1/2022 *a quo*, juga harus mempertimbangkan untuk memberikan perlindungan hak konstitusional bagi warga negara yang secara nyata memang mengalami keterbatasan kemampuan untuk mendapatkan hak atas tanah dan/atau bangunan secara langsung yang dapat dituangkan dalam akta jual beli yang dibuat oleh PPAT, seperti misalnya terhadap pembeli pertama atas tanah dan/atau bangunan yang beriktikad baik yang secara finansial tidak dapat membeli tanah dan/atau bangunan yang harus dilakukan dengan cara dibayar lunas atau dengan dicicil/diangsur, demikian juga terhadap tanah dan/atau bangunan yang sertifikatnya belum dilakukan pemecahan atau masih “dikuasai” pihak ketiga karena masih sebagai jaminan hutang, atau hal-hal lain yang menyebabkan peralihan hak itu belum bisa dituangkan dalam akta jual beli. Oleh karena itu, terhadap objek tanah dan/bangunan yang akan diperoleh belum dapat dibayar secara lunas atau belum dapat diserahkan kepada pembeli/penerima hak

perolehan atas tanah dan/atau bangunan. Dengan demikian, terhadap subjek hukum tersebut seharusnya tetap diberi perlindungan hukum untuk dapat dikecualikan dari kewajibannya untuk membayar BPHTB bukan pada saat PPJB itu dibuat sebagaimana amanat ketentuan Pasal 49 huruf a UU 1/2022, akan tetapi setelah PPJB tersebut dibayar lunas dan telah terjadi penyerahan objek tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek peralihan hak dimaksud.

Sementara terkait dengan persoalan BPHTB yang sudah terlanjur dibayar namun PPJB kemudian batal maka wajib pajak berhak mendapatkan pengembalian (restitusi) pajak. Tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas PP 35/2023, persoalan tersebut telah diatur lebih lanjut dalam PP 35/2023 yang pada pokoknya menyatakan wajib pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran BPHTB dalam hal terjadi pembatalan perjanjian pengikatan jual beli sebelum ditandatanganinya akta jual beli [vide Pasal 59 ayat (9) PP 35/2023]. Hal demikian memberikan kepastian hukum dan perlindungan terhadap wajib pajak dari kerugian beban pajak yang seharusnya tidak terutang. Berkenaan dengan restitusi, penting Mahkamah tegaskan agar teknis pengembaliannya dilakukan dengan proses yang mudah dan cepat sehingga tidak merugikan wajib pajak. Selain itu, dalam kaitan dengan dalil Pemohon yang meminta agar saat terutangnya BPHTB pada saat ditandatanganinya akta jual beli, ternyata hal tersebut telah diakomodasi pengaturannya dalam PP 35/2023 yang pada pokoknya menyatakan, “Dalam hal jual beli tanah dan/atau Bangunan tidak menggunakan perjanjian pengikatan jual beli (PPJB) maka saat terutang BPHTB untuk jual beli adalah pada saat ditandatanganinya akta jual beli (AJB)” [vide Pasal 18 ayat (3) PP 35/2023]. Dengan demikian, dalil Pemohon berkenaan dengan inkonstitusionalitas frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam norma Pasal 49 huruf a UU 1/2022 adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.16] Menimbang bahwa Pemohon juga mendalilkan frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “sedangkan untuk hibah wasiat, pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”. Terhadap dalil Pemohon *a quo*, pada intinya masih mempersoalkan ketentuan yang berkaitan dengan saat

terutangnya BPHTB. Berkenaan dengan hibah wasiat pada intinya adalah bagian dari wasiat, tetapi bukan wasiat seutuhnya, karena wasiat sendiri terdiri dari dua jenis yaitu wasiat pengangkatan waris dan hibah wasiat. Dengan merujuk pada Pasal 957 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata, terjemahan Prof. R. Subekti, S.H. dan R. Tjitrosudibio) dinyatakan pada pokoknya “hibah wasiat adalah suatu penetapan wasiat yang khusus, dengan mana si yang mewariskan kepada seorang atau lebih memberikan beberapa barang-barangnya dari suatu jenis tertentu, seperti misalnya, segala barang-barangnya bergerak atau tak bergerak, atau memberikan hak pakai hasil atas seluruh atau sebagian harta peninggalannya”. Artinya, dalam hibah wasiat pemberi hibah wasiat menjelaskan secara spesifik barang apa yang mau diwasiatkan. Hibah wasiat harus dibuat pada saat pemberi hibah wasiat masih hidup, tetapi pelaksanaannya dilakukan pada saat pemberi hibah wasiat telah meninggal dunia. Dengan demikian, hibah wasiat baru terlaksana ketika pemberi wasiat meninggal dunia sehingga wasiat menjadi terbuka untuk dibaca dan diketahui siapa yang memperoleh hak dari pemberi wasiat agar tidak terjadi gugatan dari ahli waris utama terkait *legitime portie*.

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 terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat tersebut di atas 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 harus bolak balik, tetapi langsung dapat melakukan proses balik nama setelah membayar BPHTB. Adapun UU 1/2022 hanya terkait *an sich* dengan perpajakan, sehingga tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan pewarisan. Dalam hal ahli waris (wajib pajak) di kemudian hari menegasikan hibah wasiat atau membatalkan akta hibah wasiat, maka terhadap BPHTB yang telah dibayar wajib pajak juga berhak mendapatkan pengembalian (restitusi). Oleh karena itu, petitum Pemohon tersebut tidak memiliki keterkaitan dengan persoalan konstitusionalitas norma. Kemudian terhadap dalil Pemohon yang pada pokoknya mengkhawatirkan kemungkinan sulitnya mengurus restitusi BPHTB jika bermaksud mencabut hibah wasiat yang telah dibuat, hal tersebut bukan merupakan persoalan konstitusionalitas norma namun ihwal terkait dengan implementasi norma yang telah Mahkamah tegaskan pada Paragraf [3.15] di atas. Namun, yang terpenting agar tidak terjadi kesalahan dalam memahami siapa subjek hukum BPHTB untuk hibah wasiat sebagaimana didalilkan Pemohon adalah penerima waris sebagai pihak yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan dalam suatu hibah wasiat, sehingga berkewajiban untuk melakukan pembayaran BPHTB.

Bahwa berkenaan dengan isu konstitusionalitas yang dipermasalahkan oleh Pemohon, Mahkamah juga penting untuk mengingatkan agar berkenaan dengan perumusan norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022, ke depan 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 substansial yang tidak terpenuhi, misalnya adanya pelanggaran hak *legitime portie* dan lain sebagainya.

Dengan demikian, dalil Pemohon yang mempersoalkan inkonstitusionalitas frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.17] Menimbang bahwa Pemohon mendalilkan pula frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 inkonstitusional apabila tidak dimaknai “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, tidak termasuk pemisahan dan pembagian atas warisan berupa hak atas tanah kepada salah satu atau lebih ahli waris, berdasarkan akta pembagian warisan yang dibuat pejabat yang berwenang”. Frasa yang dipersoalkan oleh Pemohon masih merupakan bagian dari ketentuan yang mengatur penetapan saat terutangnya BPHTB. Ketentuan ini merupakan adopsi dari UU 21/1997 *jo.* UU 20/2000 dan UU 28/2009 serta saat ini diadopsi kembali dalam Pasal 49 huruf b UU 1/2022. Petitum yang dimohonkan Pemohon tersebut memiliki keterkaitan dengan dalil Pemohon yang mempersoalkan norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 UU 1/2022 karena rumusan petitum yang dimohonkan adalah juga sama. Sebab, yang dipersoalkan Pemohon adalah kekhawatiran adanya ganda (*double*) pungutan BPHTB. Sebagaimana telah dipertimbangkan dalam pertimbangan hukum pada Paragraf **[3.14]** di atas, tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah (Permen Agraria/Kepala BPN 3/1997), yang kemudian diubah 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 (Permen Agraria/Kepala BPN 16/2021). Dalam Pasal 1 Butir 32 mengenai perubahan Pasal 111 Peraturan Menteri 3/1997 *a quo* pada intinya mengatur pendaftaran atas harta warisan dapat dilakukan dengan pembuatan akta mengenai pembagian waris yang telah disepakati antara ahli waris. Dengan adanya ketentuan dimaksud, maka para ahli waris dapat membuat kesepakatan mengenai pihak-pihak yang akan dicantumkan dalam harta warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut yang kemudian dilakukan pendaftaran awal atas warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan. Dengan dasar kesepakatan ahli waris mengenai nama yang akan dicatat dalam suatu warisan berupa hak atas tanah dan/atau bangunan apakah dilakukan pencatatan atas nama kolektif seluruh ahli waris atau atas nama satu atau sebagian ahli waris saja, maka hanya akan dikenakan BPHTB Waris.

Namun, jika di kemudian hari akan dilakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut kepada pihak lain dengan sendirinya akan tetap dikenakan BPHTB. Dengan demikian, dalil Pemohon yang mempersoalkan inkonstitusionalitas frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.18] Menimbang bahwa selanjutnya Pemohon mendalilkan frasa “penerima waris” dalam norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 inkonstitusional sepanjang tidak dimaknai “penerima waris yang dibuktikan dengan:

1. surat wasiat yang dibuat di hadapan Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
2. Putusan Pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
3. Penetapan hakim/ketua pengadilan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
4. Surat Pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat;
5. Akta Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Notaris, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat; atau
6. Surat Keterangan Hak Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan, disertai Surat Keterangan Wasiat dari instansi yang berwenang mencatat laporan pembuatan wasiat”.

Berkenaan dengan dalil Pemohon *a quo*, dalam batas penalaran yang wajar telah jelas bagi siapapun yang mengaku dirinya sebagai penerima waris, harus membuktikan sebagaimana yang disebutkan antara lain dalam petitum Pemohon. Artinya, apa yang diminta Pemohon tersebut merupakan syarat yang seharusnya dipenuhi sebagai realita hukum. Dalam kaitan dengan alat bukti sebagai penerima waris (ahli waris), Permen Agraria/Kepala BPN 3/1997 yang kemudian diubah dengan Permen Agraria/Kepala BPN 16/2021 telah menentukan cakupan/ruang lingkup alat bukti yang dapat digunakan untuk membuktikan bahwa seseorang adalah penerima waris (ahli waris) sebagai berikut:

- (1) Permohonan pendaftaran peralihan hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan:
 - a. sertipikat hak atas tanah atau sertipikat hak milik atas satuan rumah susun atas nama pewaris atau alat bukti kepemilikan tanah lainnya;

- b. surat kematian atas nama pemegang hak yang tercantum dalam sertipikat yang bersangkutan dari kepala desa/lurah tempat tinggal pewaris waktu meninggal dunia, rumah sakit, petugas kesehatan, atau instansi lain yang berwenang;
 - c. surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa:
 - 1. wasiat dari pewaris;
 - 2. putusan pengadilan;
 - 3. penetapan hakim/ketua pengadilan;
 - 4. surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;
 - 5. akta keterangan hak mewaris dari notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; atau
 - 6. surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.
 - d. Surat Kuasa Tertulis dari ahli waris apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bukan ahli waris yang bersangkutan;
 - e. bukti identitas ahli waris.
- (2) Apabila pada waktu permohonan pendaftaran peralihan sudah ada putusan pengadilan atau penetapan hakim/ketua pengadilan atau akta mengenai pembagian waris, maka putusan/penetapan atau akta tersebut juga dilampirkan pada permohonan.
 - (3) Akta mengenai pembagian waris sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi atau dengan akta Notaris.
 - (4) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
 - (5) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut.
 - (6) Pencatatan pendaftaran peralihan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan pada buku tanah, Sertipikat, daftar tanah dan/atau daftar umum lainnya [vide Pasal 111 Permen Agraria/Kepala BPN 16/2021].

Dalam perubahan Permen Agraria/Kepala BPN 16/2021, persoalan yang didalilkan Pemohon telah diakomodasi sehingga tidak terdapat ketidakpastian hukum. Terlebih, undang-undang yang dimohonkan Pemohon bukan merupakan undang-undang yang secara khusus mengatur mengenai pewarisan melainkan undang-undang yang mengatur secara umum mengenai hubungan keuangan pusat dan daerah. Terhadap dalil Pemohon yang berpendapat Peraturan Menteri *a quo* hanya berlaku khusus untuk waris dalam bidang hak atas tanah dan/atau

bangunan dan bukan untuk warisan selain hak atas tanah dan/atau bangunan (bukan untuk semua jenis warisan), menurut Mahkamah norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 adalah mengenai kewajiban pembayaran BPHTB yang timbul pada subjek hukum dalam hal ini berdasarkan waris, khususnya penerimaan waris atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan, sehingga tidak tepat apabila dalam Pasal *a quo* dimasukkan pengaturan mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan. Dengan demikian, tidak terdapat persoalan inkonstitusionalitas norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022. Seandainya pun benar terdapat persoalan hukum mengenai pembuktian seseorang sebagai ahli waris, *quod non*, maka seharusnya cukup dilakukan perubahan peraturan teknis yang terkait saja. Terlebih lagi, pembuktian mengenai ahli waris untuk seluruh jenis warisan pada dasarnya tunduk pada hukum waris, hukum kebendaan dalam KUHPerdara, serta peraturan teknis terkait. Dengan demikian, tidak terdapat persoalan inkonstitusionalitas frasa “penerima waris” dalam norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022, sehingga dalil Pemohon harus pula dinyatakan adalah tidak beralasan menurut hukum.

[3.19] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, telah ternyata frasa “pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan” dalam norma Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7 dan Pasal 49 huruf b, frasa “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli” dalam norma Pasal 49 huruf a, frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b, dan frasa “penerima waris” dalam norma Pasal 49 huruf c UU 1/2022 tidak menimbulkan persoalan ketidakpastian hukum, memberikan perlindungan harta benda yang dimiliki, dan tidak terdapat tindakan kesewenang-wenangan sebagaimana dijamin dan diatur dalam Pasal 28D ayat (1), Pasal 28G ayat (1), dan Pasal 28H ayat (4) UUD NRI Tahun 1945, bukan sebagaimana yang didalilkan Pemohon, sehingga dalil Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

[3.20] Menimbang bahwa terhadap hal-hal lain tidak dipertimbangkan lebih lanjut karena dinilai tidak ada relevansinya.

4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum tersebut di atas, Mahkamah berkesimpulan:

- [4.1]** Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;
- [4.2]** Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3]** Pokok permohonan Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili:

Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo, selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Enny Nurbaningsih, Arief Hidayat, Daniel Yusmic P. Foekh, M. Guntur Hamzah, Ridwan Mansyur, dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Senin**, tanggal **dua**, bulan **September**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Kamis**, tanggal **dua belas**, bulan **September**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, selesai diucapkan pukul **10.52 WIB**, oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo, selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Enny Nurbaningsih, Arief Hidayat, Anwar Usman, Daniel Yusmic P. Foekh, M. Guntur Hamzah, Ridwan Mansyur, dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh

Nurlidya Stephanny Hikmah sebagai Panitera Pengganti, serta dihadiri oleh Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, Presiden atau yang mewakili, dan tanpa dihadiri oleh Pihak Terkait.

KETUA,

ttd.

Suhartoyo

ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd.

Saldi Isra

ttd.

Enny Nurbaningsih

ttd.

Arief Hidayat

ttd.

Anwar Usman

ttd.

Daniel Yusmic P. Foekh

ttd.

M. Guntur Hamzah

ttd.

Ridwan Mansyur

ttd.

Arsul Sani

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Nurlidya Stephanny Hikmah



Panitera
Muhidin - NIP 19610818 198302 1 001
Digital Signature

Jln. Medan Merdeka Barat No. 6 Jakarta Pusat 10110
Telp: 021-23529000 Fax: 021-3520177
Email: office@mkri.id