



**MAHKAMAH KONSTITUSI
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN
PERKARA NOMOR 117/PUU-XXII/2023**

Tentang

**Perolehan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Berupa Pemindahan Hak
Karena Pemisahan Hak Dalam Waris, Saat Terutangnya Bea Perolehan Hak
Tanah dan/atau Bangunan Mengenai Jual Beli dan Hibah Wasiat, serta
Pembuktian Penerima Waris**

Pemohon	: Budi Wibowo Halim
Jenis Perkara	: Pengujian Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (UU 1/2022) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945).
Pokok Perkara	: Frasa dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan 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.
Amar Putusan	: Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.
Tanggal Putusan	: Kamis, 12 September 2024.
Ikhtisar Putusan	:

Pemohon adalah perorangan warga negara Indonesia, sebagai salah satu ahli waris dan pembuat hibah wasiat. Selain itu, Pemohon juga berprofesi sebagai Notaris yang biasa membuat akta pemisahan dan pembagian warisan serta surat keterangan hak waris. Menurut Pemohon, keberlakuan Frasa dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 7, dan 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.

Terkait dengan kewenangan Mahkamah, berdasarkan Pasal 24C ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, Pasal 10 ayat (1) huruf a UU MK, Pasal 29 ayat (1) UU Kekuasaan Kehakiman, serta Pasal 51 ayat (3) UU MK, oleh karena permohonan Pemohon adalah pengujian formil undang-undang, *in casu* 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 UU 1/2022) terhadap UUD NRI Tahun 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;

Bahwa terhadap kedudukan hukum Pemohon, 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. Dengan demikian, Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam Permohonan *a quo*.

Terhadap dalil Pemohon mengenai 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”, menurut Pemohon, perolehan hak atas tanah karena warisan yang telah dilakukan pembayaran BPHTB, tidak adil jika akan dikenakan kembali BPHTB karena adanya pengalihan hak atas tanah tersebut. Bahwa 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. 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 adalah tidak beralasan menurut hukum;

Terhadap dalil Pemohon mengenai 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”, menurut Pemohon, pengaturan dalam norma Pasal *a quo* telah menimbulkan kerugian, berupa dikenakannya 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. 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;

Bahwa pengaturan terkait dengan rumusan norma saat terutang BPHTB dalam UU 28/2009 juga telah diatur dalam undang-undang sebelumnya, yaitu 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. Untuk menegakkan kewajiban ini, diikuti pula dengan pengaturan sanksi administrasi yang ditujukan kepada PPAT dan kepala kantor lelang negara. Ketentuan yang diatur dalam UU 21/1997 tersebut telah ternyata tetap dirujuk dalam UU 28/2009, termasuk pengenaan sanksi administrasinya.

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. Kemudian 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;

Bahwa dengan adanya perubahan norma dalam Pasal 49 huruf a UU 1/2022 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;

Bahwa, 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/diangsurnya, 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. Hal demikian memberikan kepastian hukum dan perlindungan terhadap wajib pajak dari kerugian beban pajak yang seharusnya tidak terutang. Berkenaan dengan restitusi, 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. 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;

Terhadap dalil Pemohon mengenai frasa “hibah wasiat” dalam norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022 inkonstitusional sepanjang tidak dimaknai “sedangkan untuk hibah wasiat, pada

tanggal didaftarkanya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”, menurut Mahkamah, 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*;

Bahwa petitum Pemohon “pada tanggal didaftarkanya peralihan haknya ke kantor bidang pertanahan untuk hibah wasiat”, 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 kembali digunakan dalam UU 1/2022 yaitu “pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat”. 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;

Bahwa 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). 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 konstiusionalitas norma namun ihwal terkait dengan implementasi norma yang telah Mahkamah tegaskan sebelumnya;

Bahwa berkenaan dengan isu konstiusionalitas 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;

Terhadap dalil Pemohon mengenai 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”, menurut Mahkamah Frasa yang dipersoalkan oleh Pemohon masih merupakan bagian dari ketentuan yang mengatur penetapan saat terutangnya BPHTB. Dalam Pasal 1 Butir 32 mengenai perubahan Pasal 111 Permen Agraria/Kepala BPN 3/1997 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;

Terhadap dalil Pemohon mengenai 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”.

Menurut Mahkamah, 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);

Bahwa 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, 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* dimasukan pengaturan mengenai pembuktian ahli waris untuk semua jenis warisan. Seandainyaupun 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.

Berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, Mahkamah menjatuhkan putusan yang amarnya Menolak Permohonan Pemohon untuk seluruhnya.