

PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN BAGI AHLI WARIS ATAS TAMBAHAN PENGHASILAN YANG DIPEROLEH DARI WARISAN

Edgar Hendarto¹

Abstract

This research discusses the basis for imposing income tax for heirs on income accrued from inheritance, as well as conformity with the objectives of the law as certainty, justice, and benefit of the law. This study is a normative study with a statutory approach and a conceptual approach, using qualitative analysis. The results of the study state that inheritance that has not been divided is subject to tax, and inheritance that has been divided is not a tax object, heirs who receive additional income from inheritance are exempted from the income tax from the transfer of rights to land and / or buildings issued by issuance of SKB PPh, SKB PPh is given if the land and / or buildings that are objects of inheritance have been reported in Annual Income Tax Returns, unless the heir has income below the Non-Taxable Income (PTKP) and the gross amount of the transfer is less than IDR 60,000,000.00 based on SE-20 / PJ / 2015. The imposition of tax on additional income based on fulfilling legal objectives as justice, while for certainty has not been fulfilled because there are conflicts of norms and legal vacancies for inheritance other than land and / or buildings, while the purpose of law as benefit has not yet benefited heirs.

Keywords: Income tax, heirs, certainty, justice, and expediency

LATAR BELAKANG

Tujuan negara Indonesia berdasarkan Pembukaan UUD 1945 adalah 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 memajukan kesejahteraan dilakukan pembangunan yang berkesinambungan yang diatur dalam Undang-Undang (dahulu APBN sekarang disebut Program Pembangunan Nasional/ Propenas). Dalam pembangunan dibutuhkan

¹ Mahasiswa Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Surabaya

pendanaan yang sangat besar, sumber itu diambil dari sektor pajak. Saat ini pajak merupakan sumber utama dana untuk pembangunan karena hampir sebagian besar sumber penerimaan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) berasal dari pajak. Pajak telah menjadi tulang punggung penggerak roda pembangunan yang sangat dominan. Tidak dapat dipungkiri, bahwa wajib pajak telah menjadi kontributor pembangunan demi eksistensi negara. Sementara itu, fiskus sebagai aparat yang bertugas untuk memungut pajak juga telah memberikan andil yang tidak sedikit dalam proses pengumpulan dana pembangunan.

Berdasarkan Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (untuk selanjutnya disebut Undang-Undang KUP), menyatakan bahwa:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Y.Sri Pudyatmoko (2002) menyatakan bahwa berdasarkan pengertian pajak tersebut, pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak, yakni fungsi *budgeter* (anggaran) dan fungsi *regulerend* (mengatur).

Objek pajak penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU RI No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas UU RI No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan) telah diberikan uraian mengenai objek PPh sebagai berikut:

1. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium,

- komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam undang-undang ini;
2. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
 3. laba usaha;
 4. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
 - a. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
 - b. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
 - c. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
 - d. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan social termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
 - e. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
 5. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
 6. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
 7. dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
 8. royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
 9. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
 10. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
 11. keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
 12. keuntungan selisih kurs mata uang asing;
 13. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
 14. premi asuransi;
 15. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
 16. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
 17. penghasilan dari usaha berbasis syariah;

18. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
19. surplus Bank Indonesia.

Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang KUP menyebutkan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, sedangkan pada Pasal 2 ayat (1) UU Pajak Penghasilan disebutkan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak. Adanya konflik norma antara kedua aturan tersebut, dimana warisan bukan merupakan orang pribadi atau badan, maka seharusnya tidak bisa disebut sebagai subjek pajak, selain itu maksud dari menggantikan yang berhak dapat menimbulkan polemik, karena apabila belum dibagi tentu saja belum ada kejelasan mengenai pihak yang harus membayarkan pajak tersebut.

Konflik norma juga terjadi pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, menganut prinsip bahwa pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan yang mengatur bahwa warisan bukan objek pajak. Warisan yang dimaksud adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak. Namun dari hasil pengamatan di kantor pajak banyaknya masyarakat yang mengeluhkan mendapatkan surat tagihan pajak dari kantor pajak terkait belum dibayarkannya pajak karena pertambahan harta yang diperoleh dari warisan. Hal ini menjadi perdebatan yang cukup menarik karena menurut petugas pajak pada saat harta belum diwariskan tidak pernah dilaporkan ke pajak bahkan wajib pajak yang memberikan waris tidak terdaftar di kantor pajak. Maka ahli waris harus membayar terlebih dahulu hutang pajak atas harta yang belum pernah dilaporkan sebelumnya.

RUMUSAN MASALAH

Berdasarkan uraian latar belakang masalah di atas, maka masalah yang akan diteliti, dirumuskan sebagai berikut:

1. Apa dasar pengenaan pajak bagi ahli waris yang mendapatkan tambahan penghasilan dari harta yang diperoleh dari warisan berdasarkan ketentuan perpajakan?
2. Apakah pengenaan pajak pada ahli waris sudah sesuai dengan tujuan hukum sebagai kepastian, keadilan, dan kemanfaatan?

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian dalam penelitian hukum ini adalah penelitian hukum normatif yaitu penelitian yang difokuskan untuk mengkaji penerapan kaidah-kaidah atau norma-norma dalam hukum positif (Johny Ibrahim, 2006). Hukum normatif, yaitu pendekatan yang menggunakan konsepsi *legis positivis*. Konsep ini memandang hukum identik dengan norma-norma tertulis yang dibuat dan diundangkan oleh lembaga atau pejabat yang berwenang. Konsepsi ini memandang hukum sebagai suatu sistem normatif yang bersifat mandiri, tertutup dan terlepas dari kehidupan masyarakat yang nyata (Ronny Hanitijo Soemitro, 1988).

Pendekatan masalah yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), yaitu menelaah semua peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan isu hukum yang sedang ditangani. Yang dimaksud dengan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*) adalah menelaah peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pajak dan waris. Yang dimaksud dengan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), yaitu menelaah konsep-konsep yang dikemukakan oleh para ahli berkaitan dengan pajak dan waris.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Dasar Pengenaan Pajak Bagi Ahli Waris di Indonesia

Sistem Perpajakan yang dianut oleh Indonesia dan telah diundangkan adalah *Self Assesment System*, artinya suatu sistem pemungutan pajak yang

memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini berarti penentuan besarnya pajak yang terutang tergantung pada wajib pajak sendiri, sedangkan fiskus atau petugas pajak bertugas sebagai pengendalian, pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penetapan sanksi. (Djamaludin Gede, 2002)

Wajib pajak wajib melaporkan setiap tambahan penghasilan, jumlah harta, beserta jumlah kewajiban yang dimilikinya pada akhir tahun sebelumnya. Apabila terdapat yang tidak sesuai berdasarkan perhitungan fiskus atau petugas pajak maka petugas pajak berwenang mengenakan sanksi hukum berdasarkan tingkat pelanggaran hukum yang dilakukan oleh wajib pajak. Pejabat pajak tidak terlibat dalam penentuan jumlah pajak yang terutang sebagai beban yang dipikul oleh wajib pajak, melainkan hanya mengarahkan cara bagaimana wajib pajak memenuhi kewajiban, dan menjalankan hak agar tidak terjadi pelanggaran hukum.

Harta yang didapat dari warisan juga merupakan tambahan penghasilan yang harus dilaporkan oleh wajib pajak pada saat laporan tahunan, sehingga apabila tidak atau belum dilaporkan ke kantor pajak, wajib pajak akan dikenakan sanksi. Berikut ini beberapa Undang-Undang dan perubahannya yang menjadi landasan dalam mengatur wajib pajak yang berkaitan dengan hukum atas warisan, yaitu:

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

Perubahan:

- a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- b. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

- c. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

Perubahan:

- a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1991 Tentang Pajak Penghasilan.
- b. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 1994 Tentang Pajak Penghasilan.
- c. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan.
- d. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

Pasal 4 ayat 1 Undang-Undang Pajak Penghasilan, menganut prinsip bahwa, pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Menurut Pasal 2 ayat (1) UUPh yang menjadi subjek pajak adalah:

1. a. orang pribadi;
b. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
2. badan;
3. bentuk usaha tetap.

Selain itu, berdasarkan Pasal 4 ayat (3) UUPPh yang dikecualikan sebagai objek pajak salah satunya adalah warisan. Pengecualian ini secara legal didasarkan pada adanya Akta Hibah atau Akta Waris yang sah terbitan Notaris dan dibuat sebelum pengakuan kepemilikannya. Walaupun warisan tersebut merupakan tambahan kemampuan ekonomis bagi ahli waris, namun tidak merupakan objek pajak. Warisan yang dimaksud ini adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak.

Walaupun warisan dikategorikan ke dalam bukan objek pajak, tetapi ada beberapa hal yang harus diperhatikan, yaitu sebagai berikut:

1. Warisan yang belum dibagikan

Warisan ini masih atas nama pewarisnya, maka si pewaris masih berkewajiban untuk membayarkan pajak warisan ini. Selain itu, pewaris harus melaporkan hartanya dahulu di SPT tahunan pajak penghasilan. (Pasal 2 ayat (3) huruf c UU Pajak Penghasilan)

2. Warisan yang sudah dibagikan

Jika warisan tersebut sudah dibagikan maka warisan tersebut bukan merupakan objek pajak lagi dan ahli waris tersebut terbebas dari pembayaran pajak atas harta warisan tersebut. (Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan)

Syarat suatu tanah dan/atau bangunan dapat dikatakan sebagai warisan yang bukan merupakan objek pajak berdasarkan PER-30/PJ/2009 adalah:

1. Pewaris dan ahli waris harus ada hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat.
2. Harta bergerak maupun harta tidak bergerak yang diwariskan tersebut telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pewaris dan pajak terutang (jika ada) harus dilunasi terlebih dahulu.

Warisan yang berupa harta tanah dan atau bangunan, jika ahli waris akan melakukan proses pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dalam ketentuan perpajakan yaitu PP 71 Tahun 2008 tentang perubahan ketiga atas PP 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, ditegaskan bahwa dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan pajak penghasilan salah satunya adalah pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Pokok permasalahannya adalah untuk membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang sebagaimana dijelaskan di atas maka ahli waris harus menunjukkan Surat Keterangan Bebas

(SKB) dari Kantor Pajak sebagai bukti. Ketentuan tentang surat keterangan bebas pajak tertulis pada surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 tentang pemberian surat keterangan bebas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang ditetapkan oleh Direktur Jendral Pajak pada 18 maret 2015. Walaupun surat edaran ini bukan merupakan suatu aturan hukum yang dapat dipergunakan secara luas menurut hukum, dan harusnya surat edaran ini hanya berlaku untuk urusan internal Direktur Jendral Pajak, tetapi pada prakteknya surat edaran ini sangat penting bagi masyarakat. Surat edaran ini bersifat mengikat dan menjadi suatu aturan yang menjadi landasan fiskus dalam memeriksa wajib pajak untuk masalah yang sama tertulis dalam surat edaran.

Pengecualian pembayaran PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/ bangunan, sebagaimana diatur dalam PER-30/PJ/2009 tentang tata cara pemberian pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dijelaskan bahwa atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan wajib dibayar pajak penghasilan. Pajak penghasilan wajib dibayar sendiri oleh orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, atau dipungut oleh bendaharawan atau pejabat yang melakukan pembayaran atau pejabat yang menyetujui tukar menukar dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan kepada pemerintah. Namun, dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan hak atas tanah dan/atau bangunan, yaitu:

1. Orang pribadi yang mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihan kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah;

2. Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus;
3. Orang pribadi yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
4. Badan yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; atau
5. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan.

Pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan selain yang memerlukan persyaratan khusus dan bukan subjek pajak, diberikan dengan penerbitan surat keterangan bebas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

SKB PPh karena Warisan memiliki hal-hal penting terkait pemberian SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, yaitu:

1. Pengajuan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Ketika pewaris telah meninggal dunia maka pengajuan permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diajukan oleh ahli waris ke KPP tempat pewaris, sebagai pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan, terdaftar atau bertempat tinggal.
2. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APhB menjadi hak individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai bagian masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia.
3. SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

SKB diperlukan untuk membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang, maka dengan ditetapkannya SE-20/PJ/2015 tentang pemberian Surat Keterangan bebas (SKB) atas Pajak Penghasilan (PPh) hak atas tanah dan bangunan karena warisan diharapkan mudah dipahami oleh masyarakat wajib pajak, walaupun terdapat permasalahan terkait syarat bahwa objek warisan sebelumnya telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris (kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah PTKP).

B. Prinsip Keadilan Pada Pajak Waris

Teori keadilan Aristoteles dalam pembahasan ini dikaitkan dengan pajak terkait dengan warisan. Tujuan hukum pajak adalah membuat adanya keadilan dalam soal pemungutan pajak, keadilan dalam hukum pajak ini juga

harus sesuai dengan keadilan distributif dan keadilan komutatif yang telah diuraikan oleh Aristoteles. Asas keadilan ini harus senantiasa dipegang teguh, baik dalam prinsip mengenai perundang-undangan maupun dalam praktek sehari-hari. Inilah sendi pokok yang seharusnya diperhatikan oleh negara untuk melancarkan tujuannya dalam pemungutan pajak. Keadilan pajak setiap negara berbeda-beda, adil bagi suatu negara belum tentu adil bagi negara lainnya, misalnya Jepang membebaskan pajak penghasilan kepada pegawai negerinya, hal ini adil bagi pemerintahannya karena menurut mereka pegawai negeri telah langsung menyumbangkan tenaga dan pikirannya kepada pemerintah. Indonesia pemerintah juga membebaskan pegawai negeri sipil, prajurit TNI/POLRI, serta pensiunan bergolongan rendah dari pajak penghasilan, ketentuan tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2010 yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2011. Pembebasan pajak bagi pegawai negeri ini tidak berlaku sama bagi semua negara karena disesuaikan dengan peraturannya masing-masing. Dalam mencapai keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar upaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata.

Indonesia apabila dilihat secara umum dalam pengenaan pajak bagi warga negaranya, maka Indonesia dinilai sudah menerapkan keadilan distributif. Hal ini dapat dilihat bahwa warga negara yang telah memberikan kontribusinya kepada negara tidak dikenakan pajak, bahkan warga negara berpenghasilan di bawah PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) tidak perlu melapor pajak atau membayar pajak menurut Direktur Jenderal Pajak. Hal ini ditandai dengan revisi Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 243 tahun 2014 tentang surat pemberitahuan (SPT) menjadi PMK nomor 9 tahun 2018. Walaupun warga negara tersebut terbebas dari pajak, tetapi negara tetap memberikan perlindungan maupun fasilitas yang sama seperti warga negara yang membayarkan pajaknya sebagaimana diungkapkan dalam keadilan

komutatif, dimana negara juga melihat hambatan atau halangan warga negaranya dalam membayarkan pajaknya.

Pajak merupakan pungutan wajib, namun karena bentuknya merupakan transfer kekayaan dari masyarakat kepada negara, maka dalam pemungutannya agar tidak menimbulkan berbagai hambatan dan perlawanan dari pihak yang dipungut, maka salah satu syarat pemungutan pajak haruslah memenuhi syarat keadilan. Keadilan di sini meliputi keadilan dalam perundang-undangan maupun keadilan dalam pelaksanaan. Adil dalam perundang-undangan diantaranya adalah mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan dari masing-masing wajib pajak. Adil dalam pelaksanaannya, yaitu dengan mengatur hak dan kewajiban wajib pajak. Persepsi masyarakat mengenai keadilan sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara sangat mempengaruhi pelaksanaan perpajakan yang baik di negara tersebut. Persepsi masyarakat ini akan mempengaruhi perilaku kepatuhan pajak dan perilaku penghindaran pajak (*tax avoidance*). Masyarakat akan cenderung tidak patuh dan menghindari kewajiban pajak jika meras system pajak yang berlaku tidak adil.

Pajak atas warisan dapat dikatakan adil apabila dilihat dari sudut pandang negara, karena petugas pajak akan mengenakan pajak bagi ahli waris yang mendapatkan harta warisan yang belum pernah didaftarkan dalam SPT pewaris semasa hidupnya. Pengenaan pajak pada ahli waris ini pada khususnya untuk tanah dan/atau bangunan tertulis pada Surat Edaran nomor SE-20/PJ/2013, pada bagian materi nomor 2 huruf c, dikatakan bahwa “SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak”. Petugas pajak melakukan pemungutan pajak, karena dari sisi negara belum pernah ada pajak yang dibayarkan atas tanah dan/ bangunan tersebut, sehingga tidak ada unsur penagihan pajak berganda (*double tax*

session), bahkan negara memberikan pembebasan pajak bagi wajib pajak yang benar-benar berpenghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Kurangnya kesadaran wajib pajak untuk melaporkan hartanya kepada negara melalui sistem perpajakan yang ada, bahkan masih banyaknya wajib pajak yang belum memiliki NPWP membuat masalah kepada ahli warisnya di kemudian hari ketika harta warisannya berpindah tangan ke ahli warisnya.

Pengenaan pajak atas warisan ditinjau dari teori keadilan Aristoteles, dapat dikatakan sudah memenuhi unsur keadilan. Dalam pengenaan pajak atas warisan sudah memperhatikan prinsip keadilan distributif, ahli waris memiliki hak untuk mendapatkan warisan dan bebas dari kewajiban membayar pajak, apabila warisan yang diwariskan tersebut sudah pernah dilaporkan pajak oleh pewaris. Apabila belum didaftarkan maka ahli waris wajib membayarkan pajak atas warisan yang diterimanya, kecuali ahli waris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sesuai yang tercantum dalam PP No.71 tahun 2008 pasal 5, hal ini sudah sesuai dengan keadilan komutatif yang dikemukakan oleh Aristoteles, yaitu negara melihat hambatan atau halangan yang dialami oleh ahli waris.

C. Prinsip Kepastian Pada Pajak Waris

Undang-undang pajak bertujuan memberikan kepastian hukum, sedangkan pengertian kepastian hukum berarti bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Peraturan perundang-undangan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, sehingga undang-undang harus disusun sedemikian rupa dan dengan demikian tidak akan memberikan peluang kepada siapapun juga untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Pemungutan pajak harus memenuhi asas kepastian dalam suatu peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah, untuk memenuhi ketentuan

dalam asas ini di negara kita dilakukan berdasarkan undang-undang, dengan demikian untuk memberikan kepastian hukum dalam pemungutan pajak dinegara kita telah dijamin dalam ketentuan konstitusional, yang dimuat dalam Pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar 1945. Pemerintah tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan peraturan yang lebih rendah daripada undang-undang.

Untuk memenuhi ketentuan asas kepastian hukum dalam pemungutan pajak, kita perlu memperhatikan adanya kepastian dalam beberapa hal (R Mansury, 1996):

- a) harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak;
- b) harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak;
- c) harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tarif pajak;
- d) harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terhutang tersebut harus dibayar.

Ketentuan hukum dalam pajak atas warisan dinilai masih belum memenuhi unsur kepastian hukum, karena masih terdapat beberapa penafsiran yang berbeda pada undang-undang khususnya pajak penghasilan. Dalam pelaksanaannya sendiri petugas pajak juga masih belum ada kejelasan mengenai pajak yang didapat atas warisan. Dalam Undang-Undang nomor 36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan pada pasal 4 ayat 3 huruf b dikatakan bahwa warisan bukan merupakan objek pajak, namun terdapat pengecualian pada PP No.71 tahun 2008 pasal 5, dan diatur juga dalam pelaksanaannya dalam surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 bahwa setiap harta warisan yang berupa tanah dan/atau bangunan yang diberikan kepada ahli waris apabila belum pernah didaftarkan di SPT pewaris maka dikenakan pajak. Dalam asas hukum *lex superior derogat legi inferiori* berarti hukum yang berkedudukan lebih tinggi akan mengalahkan hukum yang berkedudukan lebih rendah,

tetapi dalam pelaksanaan pajak atas warisan ini sangat bertentangan dengan asas ini, karena di dalam UU Pajak Penghasilan tidak ada persyaratan ataupun pengecualian sedangkan di aturan yang lebih rendah terdapat pengecualian (PP Nomor 48 Tahun 1994 dan PER-30/PJ/2009). Selain itu Dirjen Pajak juga mengeluarkan surat edaran, hal ini dirasa tidak sesuai dengan norma hukum, karena di dalam Pasal 7 UU Nomor 12 tahun 2011 tentang pembentukan peraturan perundang-undangan, surat edaran tidak termasuk dalam sumber hukum di Indonesia. Namun surat edaran ini berlaku bagi semua masyarakat Indonesia yang mendapat warisan berupa tanah dan/atau bangunan.

Surat edaran harusnya tidak dapat dipakai sebagai landasan dalam pelaksanaan pajak atas warisan karena sudah diatur dalam undang-undang, sedangkan dalam pasal 23 huruf a UUD 1945 dengan jelas tertulis bahwa tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan peraturan yang lebih rendah daripada undang-undang. Pada pajak atas warisan ini salah satu tujuan hukum sebagai kepastian tidak terpenuhi karena antara aturan yang satu dengan yang lain saling bertentangan, bahkan pelaksanaannya sangat meresahkan masyarakat. Banyaknya persepsi di masyarakat menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak yang membuat tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum berkurang, karena tidak adanya kepastian hukum.

D. Prinsip Kemanfaatan Pada Pajak Waris

Kemanfaatan hukum harus diperhatikan karena semua orang mengharapkan adanya manfaat dalam pelaksanaan penegakan hukum, jangan sampai penegakan hukum justru menimbulkan keresahan di masyarakat. Dalam pernyataan Satjipto Raharjo, dinyatakan bahwa keadilan memang salah satu nilai utama, tetapi tetap disamping yang lain-lain, seperti kemanfaatan perlu diperhatikan, di dalam penegakan hukum perbandingan

antara manfaat dengan pengorbanan harus proporsional. Jeremy Bentham, yang dikenal sebagai *the father of legal utilitarianism*, yang merupakan pakar yang paling radikal di antara pakar utilitas, menganggap bahwa tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat. Penanganannya didasarkan pada filsafat sosial, bahwa setiap warga masyarakat mencari kebahagiaan, dan hukum merupakan salah satu alatnya.

Negara dalam memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan kepada warga negara menggunakan pajak sebagai salah satu alat untuk mendapatkan uang ke kas negara, yang digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (UU No 28 Tahun 2007 pasal 1 ayat 1 tentang KUP). Pemungutan pajak juga harus memperhatikan fungsi atau manfaat yang diperoleh baik bagi negara sebagai pemungut pajak, maupun masyarakat sebagai pihak yang dipungut. Sistem perpajakan di Indonesia menganut sistem *self assesment*, yaitu wajib pajak sudah diberi kewenangan untuk menghitung, melaporkan, dan membayar sendiri jumlah pajak yang terutang. Dengan diberlakukannya sistem *self assesment* berarti negara telah percaya kepada warga negaranya.

Pengenaan pajak atas warisan memiliki manfaat sama dengan pajak lainnya yaitu untuk kepentingan negara yang berguna bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Namun pengenaan pajak atas warisan tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli waris, justru menjadi beban yang harus ditanggung oleh ahli waris. Pasal 4 ayat 3 huruf b UU Pajak Penghasilan menimbulkan banyak penafsiran yang berbeda, karena harusnya harta yang timbul dari warisan tidak dikenai pajak. Pajak yang timbul dari harta yang diperoleh dari warisan tidak bias disebut sebagai hutang kepada negara, karena pada saat harta tersebut menjadi milik pewaris tidak atau belum

pernah ditagihkan oleh negara. Tujuan hukum sebagai kemanfaatan yang seharusnya memberikan kebahagiaan bagi ahli waris tidak dapat tercapai, berarti negara belum memberikan kemanfaatan bagi ahli waris.

KESIMPULAN

1. Pasal 2 ayat (1) huruf a mengatur warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak, sedangkan Pasal 4 ayat (3) huruf b mengatur warisan bukan merupakan objek pajak. Ahli waris yang memperoleh tambahan penghasilan dari warisan dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang diberikan dengan penerbitan SKB PPh, SKB PPh diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) sesuai dengan PP No.71 tahun 2008 dan SE-20/PJ/2015. Surat Edaran yang ditetapkan Direktur Jenderal Pajak seharusnya tidak bisa digunakan untuk mengikat wajib pajak, karena bukan merupakan sumber hukum. Aturan untuk pengenaan pajak atas warisan selain tanah dan/atau bangunan belum ada aturan yang mengatur atau adanya kekosongan hukum.
2. Pengenaan pajak bagi ahli waris atas pertambahan penghasilan yang diperoleh dari warisan dilihat dari tujuan hukum, yaitu: sudah memenuhi unsur keadilan, baik keadilan distributif maupun komutatif, akan tetapi belum memenuhi unsur kepastian hukum karena masih adanya konflik norma dan kekosongan hukum. Sedangkan pengenaan pajak pada ahli waris ternyata tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli warisnya.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

Direktorat Jenderal Pajak, *Pajak Penghasilan*, Jakarta Selatan.

Suandi, Erly. (2017). Cetakan Kedua. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.

Ibrahim, Johny. (2006). *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing.

Mansury, R. (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind-Hill-Co.

Soemitro, Ronny Hanitijo. (1988). *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia.

Salamun A.T, (1991). *Pajak, Citra dan Upaya Pembaruannya*, Jakarta: Bina Rena Pariwara.

Soekanto, Soerjono & Mamudji, Sri. (1985). *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Pers.

Pudyatmoko, Y Sri. (2002). *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi Yogyakarta.

DAFTAR PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Republik Indonesia Nomer 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomer 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomer 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomer 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2017 Tentang Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih Yang Diperlakukan Atau Dianggap sebagai Penghasilan.

Surat Edaran Nomor SE-20/PJ/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2002 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 1996 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Persewaan Tanah dan/atau Bangunan

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2013 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak, dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, serta Perubahan Data dan Pemindahan Wajib Pajak