



## Implementasi Pajak Penghasilan Karena Warisan Dari Harta Bersama Yang Berkeadilan

Imron Chumaidi<sup>a,1</sup>

<sup>a</sup>Universitas 17 Agustus 1945 Semarang, Indonesia

<sup>1</sup> [newimron123@gmail.com](mailto:newimron123@gmail.com) ;

\*email korespondensi penulis

### INFORMASI ARTIKEL

#### Sejarah Artikel

Diserahkan:

2026-12-24

Diterima:

2026-01-29

Dipublikasikan:

2026-01-31

#### Kata Kunci

Income Tax;

Shared Land Inheritance;

Substitute Heirs;

Justice;

Pancasila

### ABSTRAK

*Taxes are an important instrument in national development that must reflect the values of justice as enshrined in Pancasila. However, in the practice of taxation on inherited communal land, issues of unfairness arise for substitute heirs (second-degree heirs) who are subject to a 5% Income Tax (PPh), while first-degree heirs are exempted through a Certificate of Exemption (SKB) mechanism. This regulation raises legal and ethical problems because it is not in line with the principle of substantive justice in Indonesian inheritance law and tax law. This study formulates two main questions, namely: (1) what are the applicable legal provisions regarding the imposition of income tax on the transfer of rights to land due to inheritance in the form of communal rights to substitute heirs, and (2) whether the implementation of these tax provisions reflects the principle of justice according to the values of Pancasila and the principles of Indonesian tax law. This study uses a juridical-normative approach with a constructivist paradigm. Data were obtained through a literature study of legislation, legal doctrines, as well as case studies from field practices, including interviews with taxation stakeholders. A dialectical hermeneutic method was used to examine the relationship between legal norms and social reality. The results show that, normatively, inheritance is excluded from the tax object as regulated in Article 4 paragraph (3) letter b of the Income Tax Law. However, in practice, this exemption does not apply to substitute heirs due to an administrative interpretation that limits the Certificate of Exemption (SKB) to first-degree heirs only. This creates legal uncertainty, discrimination in tax services, and contradicts the principle of justice in Pancasila. Therefore, a reformulation of administrative regulations is needed to be more inclusive, fair, and ensure legal certainty for all heirs without discrimination.*



This is an open-access article under the [CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/) license.

## 1. PENDAHULUAN

Pancasila sebagai dasar negara Indonesia tidak hanya menjadi ideologi normatif, tetapi juga berfungsi sebagai pedoman praktis dalam segala aspek kehidupan berbangsa dan bernegara, termasuk dalam bidang perpajakan. Nilai-nilai ketuhanan, kemanusiaan, persatuan, kerakyatan, dan keadilan sosial yang terkandung dalam lima sila Pancasila merupakan landasan moral sekaligus etis bagi setiap warga negara, terutama dalam menunaikan kewajibannya membayar pajak. Ketaatan terhadap kewajiban perpajakan mencerminkan kepatuhan terhadap nilai-nilai Pancasila, khususnya sila kelima, yaitu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, yang

menjadi dasar dari terciptanya pemerataan kesejahteraan melalui sistem perpajakan yang adil dan proporsional.<sup>1</sup>

Dalam pandangan Arvie Johan dan rekan-rekannya, Pancasila memiliki tiga dimensi yang berkaitan langsung dengan sistem perpajakan, yakni ranah mental, material, dan politikal.<sup>2</sup> Pada ranah material, prinsip “berat sama dipikul, ringan sama dijinjing” mencerminkan pentingnya gotong-royong dalam membangun bangsa melalui pajak yang tidak semata-mata digunakan untuk menambal defisit anggaran, melainkan harus dikembalikan dalam bentuk pelayanan publik, akses informasi, dan kemudahan ekonomi bagi rakyat. Artinya, pajak menjadi alat penting untuk mewujudkan negara kesejahteraan, sebagaimana cita-cita yang tertuang dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, khususnya dalam alinea kedua dan keempat.

Secara yuridis, pajak diakui sebagai sumber pendapatan utama negara. Sekitar 80 persen lebih Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) berasal dari pajak. Dalam konteks ini, pajak telah menjadi tulang punggung pembangunan nasional dan bukti partisipasi aktif masyarakat dalam menyokong keberlanjutan negara.<sup>3</sup> Oleh karena itu, pengaturan pajak tidak boleh dilakukan secara sembarangan. Pasal 23A UUD 1945 menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa hanya dapat diberlakukan berdasarkan undang-undang. Artinya, harus ada jaminan hukum dan prinsip keadilan dalam setiap pemungutan pajak oleh negara.

Fritz Neumark dalam *Encyclopaedia Britannica* menyebut bahwa pemungutan pajak semestinya mencerminkan prinsip keseimbangan antara manfaat dan beban, dengan kata lain bahwa individu yang membayar pajak harus mendapatkan manfaat yang sepadan dari aktivitas pemerintah.<sup>4</sup> Maka dari itu, prinsip keadilan, efisiensi, tidak mengganggu perekonomian, dan kesederhanaan sistem menjadi empat pilar utama yang harus diperhatikan dalam pelaksanaan pemungutan pajak.<sup>5</sup> Jika sistem terlalu rumit atau memberatkan, maka kesadaran pajak masyarakat pun akan menurun.

Dalam rangka meningkatkan kesadaran tersebut, berbagai upaya seperti pembaruan sistem pajak, kemudahan pelayanan, hingga sosialisasi dilakukan untuk memperbaiki kepatuhan dan keadilan fiskal.<sup>6</sup> Hal ini juga menjadi fokus dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN), yang menekankan pentingnya partisipasi masyarakat dalam membayar pajak sebagai bentuk kontribusi nyata terhadap negara.<sup>7</sup> Salah satu objek penting dari perpajakan adalah Pajak Penghasilan (PPh), yang dari tahun ke tahun terus mengalami penyesuaian melalui berbagai pembaruan dan harmonisasi peraturan perpajakan, termasuk melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021.

Secara umum, pajak di Indonesia terbagi menjadi dua, yaitu pajak pusat dan pajak daerah. Pajak pusat dipungut oleh pemerintah pusat melalui Direktorat Jenderal Pajak dan digunakan untuk

---

<sup>1</sup> *Bagaimana Pajak Berperan Sebagai Perwujudan Nilai-Nilai Pancasila?*, Artikel Pada [https://Edukasi.Pajak.Go.Id/Images/Buku\\_pt/Materi\\_Terbuka/BAB\\_V.Pdf](https://Edukasi.Pajak.Go.Id/Images/Buku_pt/Materi_Terbuka/BAB_V.Pdf) Diunduh Pada 16 September 2024.

<sup>2</sup> Fadhilatul Hikmah Arvie Johan and Anugrah Anditya, ‘Perpajakan Optimal Dalam Perspektif Hukum Pajak Berfalsafah Pancasila’, *Jurnal Magister Hukum Udayana*, 2019, hlm. 327.

<sup>3</sup> Moh. Mahfud MD S.F. Marbun, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara* (Yogyakarta: UII Press, 2000). Hlm. 130.

<sup>4</sup> *Taxation, The New Encyclopaedia Britannica*, 1974. Hlm. 1078.

<sup>5</sup> Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, 2014. Hlm. 39–40.

<sup>6</sup> S A Tjakradiwirja, *Pajak: Citra Dan Upaya Pembaruannya* (Bina Rena Pariwisata, 1993). Hlm. 67.

<sup>7</sup> Rimsky K. Judisenno, *Pajak Dan Strategi Bisnis* (Jakarta: Gramedia, 2002). Hlm. 22.

kepentingan nasional.<sup>8</sup> Di dalam ranah pajak pusat ini termasuk Pajak Penghasilan (PPh), yang diatur melalui Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. PPh dapat bersifat final dan tidak final, tergantung dari jenis penghasilan serta skema pemungutannya.

Dalam konteks warisan, khususnya warisan berupa tanah, dikenal adanya dua jenis pajak yang timbul dari transaksi peralihan hak atas tanah: PPh dan BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan). PPh dibebankan kepada pihak yang melepaskan hak (penjual atau pewaris), sedangkan BPHTB dibebankan kepada penerima hak (pembeli atau ahli waris). Namun, ketika peralihan hak atas tanah berasal dari harta warisan bersama, muncul permasalahan khusus yang berkaitan dengan pembagian hak dan pengenaan pajak terhadap para ahli waris yang berbeda derajat.

Permasalahan hukum muncul ketika terjadi penggantian ahli waris. Dalam praktik, ahli waris derajat pertama (anak dari pewaris) tidak dikenakan PPh atas warisan tanah selama mereka dapat mengajukan Surat Keterangan Bebas (SKB) dari KPP. Akan tetapi, ketika ahli waris derajat pertama telah meninggal dunia dan digantikan oleh ahli waris derajat kedua (cucu pewaris), maka SKB tidak dapat diberikan dan PPh sebesar 5% dikenakan atas pengalihan hak tanah tersebut. Hal ini sebagaimana tertuang dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 20/PJ/2015, khususnya bagian E angka 3 huruf a), yang menyebutkan bahwa hanya ahli waris satu derajat lurus yang dapat dikecualikan dari kewajiban PPh.

Praktik ini menimbulkan persoalan keadilan, sebab meskipun cucu pewaris merupakan ahli waris pengganti dari orang tuanya yang telah meninggal, kedudukannya dianggap berbeda dan dikenai pajak, sedangkan ahli waris derajat pertama dibebaskan. Kasus seperti ini menimpa Kusumowati, cucu pewaris yang menggantikan posisi almarhum ayahnya. Permohonannya untuk mendapatkan SKB ditolak oleh Kantor Pajak Pratama Blora. Ironisnya, dalam kasus serupa, permohonan Dwi Cahyono Suryantoro justru dikabulkan, meskipun statusnya juga merupakan ahli waris derajat kedua. Ketidakkonsistenan ini menandakan adanya diskriminasi dalam pelayanan perpajakan.

Dalam perspektif hukum waris, keberadaan ahli waris pengganti sudah diakui dalam Kompilasi Hukum Islam (KHI) sejak dikeluarkannya Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1991 dan Keputusan Menteri Agama Nomor 154 Tahun 1991. Pasal 185 KHI menyatakan bahwa anak dari ahli waris yang meninggal lebih dahulu dari si pewaris dapat menggantikan kedudukannya dalam pembagian warisan.<sup>9</sup> Ketentuan ini dilandasi atas prinsip keadilan dan perikemanusiaan. Tidak logis dan tidak adil jika seseorang kehilangan hak warisnya hanya karena orang tuanya wafat terlebih dahulu dari pewaris, apalagi bila kondisi cucu pewaris sangat membutuhkan warisan itu untuk kelangsungan hidupnya.

KUH Perdata pun mengakui prinsip ahli waris pengganti (*plaatsvervulling*) dalam Pasal 841-848, yang menyatakan bahwa penggantian dapat berlangsung dalam garis lurus ke bawah secara terus-menerus, dan bahwa ahli waris pengganti mendapatkan hak dan kewajiban yang sama dengan pihak yang digantikannya. Oleh karena itu, tidak semestinya ahli waris pengganti justru dikenakan beban pajak tambahan yang tidak dikenakan kepada ahli waris utama yang digantikannya.

---

<sup>8</sup> I Zuraida and L.Y.H.S. Advianto, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat Dan Pajak Daerah : Dilengkapi Dengan Kompilasi Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (Ghalia Indonesia, 2011)*, <https://books.google.co.id/books?id=EbQRlwEACAAJ>.

<sup>9</sup> Fatimah Zuhrah, "Ahli Waris Pengganti Dalam Pembaruan Hukum Kewarisan Islam Indonesia: Kajian Sosiologis Dan Yuridis," 2016. Hlm.4.

Melihat realitas ini, penting dilakukan analisis kebijakan perpajakan, khususnya yang berkaitan dengan pembagian warisan tanah bersama agar tetap sejalan dengan prinsip keadilan fiskal dan nilai-nilai Pancasila. Analisis kebijakan PPh terhadap ahli waris pengganti ini dilakukan untuk mengetahui bentuk ketidakadilan yang dialami oleh cucu pewaris atau ahli waris derajat kedua, yang dalam konteks hukum waris, memiliki kedudukan yang setara sebagai penerus hak dari orang tua mereka.

## **2. METODE PENELITIAN**

Metode penelitian dalam kajian ini menggunakan hukum yuridis-normatif. Paradigma yang dipakai adalah konstruktivisme dengan pendekatan yuridis-normatif untuk memahami implementasi Pajak Penghasilan atas warisan tanah bersama secara komprehensif. Paradigma konstruktivisme dipilih karena memandang hukum sebagai konstruksi sosial yang bersifat majemuk dan interaktif, dengan metode hermeneutika dialektikal guna menggali pemahaman keadilan dalam pemungutan pajak warisan berdasarkan realitas sosial dan hukum yang hidup dalam masyarakat.<sup>10</sup>

Peneliti menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) dengan mengkaji peraturan terkait serta pandangan dalam ilmu hukum.<sup>11</sup> Penelitian dilakukan dengan studi pustaka dan wawancara terhadap instansi serta pemangku kepentingan yang relevan untuk menelaah keadilan pemajakan terhadap ahli waris derajat kedua. Analisis dilakukan secara deduktif dengan menilai koherensi antara norma, asas, teori hukum, dan fakta lapangan.<sup>12</sup>

## **3. HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **3.1 Ketentuan Hukum yang Berlaku Terkait Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas Peralihan Hak atas Tanah Karena Warisan dalam Bentuk Hak Bersama, Khususnya terhadap Ahli Waris Pengganti (Derajat Kedua)**

Warisan secara umum dipahami sebagai sesuatu yang diwariskan, baik berupa harta benda maupun nilai-nilai nonmateri seperti nama baik. Dalam kerangka hukum, pengertian warisan dijabarkan dalam berbagai sistem hukum di Indonesia yakni hukum perdata, hukum Islam, dan hukum adat. Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHP), warisan dikaitkan dengan hak kebendaan dan diatur dalam Pasal 528. Sedangkan dalam hukum Islam, Kompilasi Hukum Islam (KHI) Pasal 171 menyebutkan bahwa harta peninggalan adalah harta yang ditinggalkan oleh pewaris yang meliputi benda maupun hak-haknya. Selain itu, hukum adat juga mengenal sistem pewarisan berdasarkan struktur sosial masyarakat tertentu seperti sistem patrilineal, matrilineal, maupun bilateral.<sup>13</sup>

Dalam konteks perpajakan, warisan bukan merupakan objek pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, yang menyatakan bahwa warisan dikecualikan dari objek pajak. Hal ini diperkuat kembali dalam Pasal 111 angka 2 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang menegaskan pengecualian warisan dari objek pajak.

---

<sup>10</sup> Norman K. Denzin Dan Yvonna S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research*, Terj. Dariyanto Dkk (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2009). Hlm. 130.

<sup>11</sup> Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990). Hlm. 23.

<sup>12</sup> Bahder Johan Nasution, *Metode Penelitian Hukum* (Bandung: Mandar Maju, 2008). Hlm. 86.

<sup>13</sup> Nina Sabnita, "Penerapan Pajak Warisan Di Beberapa Negara," *Info Artha* 6, No. 2 (2022): Hlm. 149–58.

Pengecualian ini dipertegas lebih lanjut dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran atau Pemungutan PPh. Pasal 2 menyatakan bahwa pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan termasuk kategori yang tidak dikenakan PPh. Untuk membuktikan pengecualian ini, ahli waris wajib mengajukan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPh).

Namun, status bukan objek pajak ini bersyarat. Harta yang diwariskan harus telah dilaporkan dalam SPT Tahunan pewaris. Bila pewaris belum melaporkannya, atau jika masih ada pajak terutang yang belum dilunasi, maka warisan tersebut dapat dikenakan pajak.<sup>14</sup>

Ahli waris tetap dikenakan kewajiban perpajakan lain, yaitu Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Pengaturan tentang BPHTB karena warisan diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000, yang menetapkan bahwa besarnya BPHTB yang terutang atas perolehan hak karena warisan adalah sebesar 50% dari bea yang seharusnya terutang. Namun demikian, tarif ini hanya berlaku di daerah yang belum menetapkan peraturan daerah tersendiri mengenai BPHTB.

Proses pembagian warisan secara legal biasanya dituangkan dalam Akta Pembagian Hak Bersama (APHB), yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). APHB berfungsi sebagai bukti hukum atas kesepakatan para ahli waris dalam membagi harta warisan yang sebelumnya dimiliki secara bersama. Namun, apabila pembagian tersebut diberikan kepada pihak yang tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, maka pengalihan hak tersebut dikenakan PPh sebesar 5% dari nilai bruto.

Aturan mengenai pembebasan PPh atas pengalihan karena warisan juga dituangkan dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-20/PJ/2015. Dalam ketentuan ini dijelaskan bahwa SKB PPh hanya diberikan apabila objek tanah dan/atau bangunan telah dilaporkan dalam SPT pewaris, atau pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

Namun demikian, ketentuan dalam Perdirjen 30/PJ/2009 dan SE-20/PJ/2015 masih menuai kritik karena dianggap mengandung unsur diskriminatif dan berpotensi menimbulkan ketidakadilan, terutama dalam hal perbedaan perlakuan terhadap penerima warisan yang tidak memiliki hubungan darah langsung. Oleh karena itu, beberapa kalangan berpendapat bahwa regulasi tersebut perlu direvisi agar sejalan dengan prinsip keadilan sebagaimana diamanatkan dalam nilai-nilai Pancasila.

Dari sisi sistem hukum yang berlaku, Indonesia mengenal tiga sistem hukum waris, yakni: hukum waris Islam, hukum waris menurut KUHPerdara, dan hukum waris adat. Dalam hukum waris Islam, pengaturan pembagian harta warisan bersumber dari Al-Qur'an dan hadits Nabi. Al-Qur'an, khususnya dalam Surah An-Nisa, menetapkan bagian warisan untuk masing-masing ahli waris secara rinci. Misalnya, anak perempuan yang tunggal mendapat setengah bagian, sedangkan dua atau lebih memperoleh dua pertiga bagian bersama.<sup>15</sup>

Sementara itu, hukum waris menurut KUHPerdara membagi ahli waris menjadi empat golongan utama. Golongan I meliputi suami/istri dan anak-anak pewaris. Golongan II terdiri

---

<sup>14</sup> <https://www.hukumonline.com/klinik/a/ini-syarat-agar-warisan-bebas-pajak-lt60109bb114657>, Diakses 24 Januari 2023.

<sup>15</sup> Muhammad Ali Al-Shabuni, *Al-Mawāriṭh Fī Al-Sharī'ah Al-Islāmiyyah*, Terj. A.M. Basalamah (Jakarta: Gema Insani, 1995).Hlm. 32.

dari orang tua dan saudara pewaris. Golongan III adalah kakek-nenek pewaris, dan golongan IV adalah kerabat sedarah dalam garis ke atas.<sup>16</sup>

Hukum waris adat memiliki karakteristik yang khas dan beragam tergantung struktur sosial suatu masyarakat. Umumnya, dikenal tiga bentuk sistem: individual (misalnya di Jawa dan Batak), kolektif (misalnya di Minangkabau), dan mayorat (misalnya di Bali dan Sumatera Selatan). Dalam sistem individual, warisan dibagi kepada masing-masing ahli waris. Dalam sistem kolektif, warisan menjadi milik bersama yang tidak dapat dibagi kepemilikannya. Sedangkan dalam sistem mayorat, harta diwariskan utuh kepada anak tertentu, biasanya anak sulung.<sup>17</sup>

Dalam konteks perpajakan, tantangan muncul ketika harta warisan berupa tanah dibagi dalam bentuk hak bersama, seperti yang dituangkan dalam APHB. Pengalihan hak yang dilakukan melalui APHB tidak otomatis bebas dari PPh apabila dialihkan kepada pihak yang tidak memiliki hubungan darah langsung. Hal ini menyebabkan persoalan keadilan bagi ahli waris pengganti atau pihak lain yang secara sosial layak menerima warisan namun tidak termasuk dalam garis lurus satu derajat.

Pajak Penghasilan (PPh) atas pengalihan hak atas tanah yang berasal dari warisan pada dasarnya telah dikecualikan dari objek pajak, sebagaimana disebutkan dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Dalam ketentuan tersebut dijelaskan bahwa warisan bukan termasuk objek pajak, meskipun secara ekonomis penerima warisan memperoleh tambahan kemampuan ekonomis.

Namun demikian, dalam praktik perpajakan di Indonesia, terdapat ketentuan administratif tambahan berupa Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh yang harus dimohonkan oleh ahli waris agar terbebas dari kewajiban membayar pajak penghasilan. SKB ini menjadi pembuktian bahwa penghasilan dari pengalihan hak atas tanah tidak terutang pajak karena berasal dari warisan. Hal ini diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2009 serta diperkuat melalui Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-20/PJ/2015.

Masalah muncul ketika objek warisan belum dibagi dan masih berupa hak bersama (komunal) yang hendak dibagi secara formal melalui Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Jika salah satu ahli waris telah meninggal dunia dan posisinya digantikan oleh ahli waris pengganti (cucu pewaris), maka Dirjen Pajak melalui SE-20/PJ/2015 menganggap bahwa ahli waris pengganti tersebut tidak memiliki hubungan satu derajat dengan pewaris, sehingga dikenai PPh sebesar 5% dari nilai bruto pengalihan.

Praktik ini menunjukkan kerancuan dalam sistem hukum pajak warisan di Indonesia. Secara hukum waris, kedudukan ahli waris pengganti telah menggantikan penuh posisi orang tuanya. Hal ini ditegaskan dalam Kompilasi Hukum Islam Pasal 185 dan Pasal 841 KUHPerdata yang menyatakan bahwa anak dari ahli waris yang telah meninggal berhak menggantikan posisi tersebut secara utuh, baik hak maupun kewajibannya.

Kasus seperti yang dialami oleh Kusumowati, ahli waris derajat kedua yang menggantikan almarhum Masrum Soleksomo, Melalui surat Nomor S-308/PPHTB/WPJ.10/KP.1107/2020 menunjukkan perbedaan perlakuan yang tidak konsisten. Permohonannya untuk SKB ditolak oleh KPP Pratama Blora, sedangkan kasus serupa atas nama Dwi Cahyono Suryantoro

<sup>16</sup> <https://stih-painan.ac.id/2021/08/09/3-Sistem-Hukum-Waris-Yang-Berlaku-Di-Indonesia-Menurut-Bustomis-Hi-m-h/>, Diakses 9 Agustus 2024.

<sup>17</sup> Rahmat Haniru, 'Hukum Waris Di Indonesia Perspektif Hukum Islam Dan Hukum Adat', *Al-Hukama*, Vol. 4, No. 2 (2014), hlm. 456-74.

justru dikabulkan. Ketidakkonsistenan ini memperlihatkan lemahnya regulasi dan interpretasi hukum di lapangan, menciptakan ketidakpastian hukum.

Dalam pandangan Soemitro, keadilan dalam hukum pajak menuntut agar sistem pajak tidak hanya jelas dan konsisten, tetapi juga mampu menjamin perlakuan yang setara terhadap wajib pajak dalam situasi yang sama.

Lebih lanjut, keberadaan ahli waris pengganti sebagai bagian dari hukum waris seharusnya mendapat perlindungan hukum yang sama dalam hal perpajakan. Dalam praktiknya, penggantian kedudukan ini tidak sekadar administratif, tetapi substansial karena terkait hak atas bagian warisan yang bersumber dari pewaris. Dalam KUH Perdata, Pasal 842 menyebutkan bahwa penggantian berlangsung dalam garis lurus ke bawah tanpa akhir, mengisyaratkan bahwa hak waris tidak terputus hanya karena adanya perubahan generasi.

Pengakuan terhadap keberadaan ahli waris pengganti bukan hanya merupakan amanat hukum positif, tetapi juga mencerminkan prinsip keadilan dalam konteks moral dan sosial. Hal ini sejalan dengan pendapat Satjipto Rahardjo bahwa hukum harus dilihat sebagai alat untuk menggapai keadilan sosial, bukan semata-mata sekumpulan peraturan normatif yang kaku. Oleh karena itu, perlakuan diskriminatif dalam perpajakan terhadap ahli waris pengganti berlawanan dengan jiwa hukum itu sendiri.

Sebagai tambahan, praktik pengenaan PPh kepada ahli waris pengganti juga mencerminkan kelemahan dalam koordinasi kelembagaan fiskal. Penolakan SKB tidak jarang didasarkan pada data atau dokumen administratif yang tidak relevan secara substansi. Misalnya, ketidaklengkapan SPT pewaris sering menjadi alasan penolakan padahal pewaris telah lama meninggal dan tidak memiliki NPWP. Kondisi ini menimbulkan beban ganda kepada ahli waris, yang justru sedang mengupayakan pelaksanaan hak-haknya secara sah.

### **3.2 Keadilan dalam Penerapan Ketentuan Perpajakan terhadap Ahli Waris Pengganti dalam Perspektif Pancasila dan Prinsip Hukum Perpajakan**

Permasalahan dalam pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas warisan tanah bersama yang diterima oleh ahli waris derajat pertama menunjukkan adanya ketidakselarasan antara ketentuan hukum perpajakan dan realitas pelayanan administratif. Dalam praktiknya, beberapa permohonan Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh yang diajukan oleh para ahli waris derajat pertama ditolak meskipun telah memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku.

Kasus pertama menimpa Darmaji yang merupakan salah satu dari empat ahli waris Suparmi, Jasmin, Marmi, dan Darmaji. Ia mengajukan SKB PPh ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Blora dengan dasar Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-10/PJ/2009, namun permohonannya ditolak meski telah dilengkapi dokumen sesuai ketentuan.

Kasus kedua dialami oleh Hartini, anak kandung dari almarhumah Tasmi. Hartini adalah salah satu dari delapan ahli waris yang menerima hak atas tanah warisan. Ia pun mengajukan SKB PPh kepada KPP Pratama Blora dengan dasar hukum yang sama, tetapi ditolak meskipun dokumen pendukungnya lengkap.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> 'Surat Keterangan Ahli Waris No 597/213/2022, Pemerintah Desa Genuksuren, 07-10-2022.'

Kasus ketiga terjadi pada Warsini, ahli waris dari almarhumah Sunarti. Warsini mengajukan permohonan SKB PPh atas tanah warisan yang dibagi bersama, namun permohonannya juga tidak diterima dengan alasan serupa.<sup>19</sup>

Semua pemohon telah melengkapi syarat administratif, termasuk permohonan SKB PPh, surat pernyataan pembagian warisan, fotokopi Kartu Keluarga, bukti Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) terakhir, dan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pewaris atau keterangan penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Namun, penolakan dilakukan oleh KPP Pratama Blora karena beberapa alasan teknis dan substantif terkait status pengalihan hak yang dianggap tidak memenuhi ketentuan Pasal 2 ayat (1) huruf e PER-30/PJ/2009.

Menurut KPP Blora, pembagian hak atas tanah melalui Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) termasuk dalam kategori pengalihan hak yang dapat dikenai PPh jika di antara ahli waris terdapat yang tidak memiliki hubungan garis lurus satu derajat. Selain itu, SKB tidak dapat diterbitkan jika terdapat bagian APHB yang terutang PPh namun belum disetorkan oleh para pihak terkait.

#### **a. Ketidakadilan Hukum dalam Proses Turun Waris Hak Atas Tanah**

Permasalahan utama dari penolakan ini terletak pada ketidakpastian dan ketidakadilan dalam pelaksanaan hukum. Dalam konteks keadilan Pancasila, praktik ini bertentangan dengan sila kedua dan kelima, yaitu kemanusiaan yang adil dan beradab serta keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa implementasi hukum perpajakan belum sepenuhnya mencerminkan nilai-nilai dasar negara.<sup>20</sup>

Teori keadilan Pancasila sebagaimana dirumuskan oleh Notonagoro menekankan pentingnya keseimbangan antara hak individu dan kepentingan nasional. Konsep negara hukum Pancasila bersifat prismatik, yang berarti menggabungkan unsur-unsur dari berbagai sistem hukum, termasuk hukum adat dan hukum agama, ke dalam sistem hukum nasional.<sup>21</sup>

Negara hukum Pancasila memiliki dua karakteristik utama. Pertama, sebagai negara kekeluargaan, yang menjunjung kepentingan bersama di atas kepentingan individu. Kedua, sebagai negara hukum yang berkeadilan dan berkepastian hukum, yakni perpaduan antara prinsip *rechtsstaat* (negara hukum formal) dan *the rule of law* (negara hukum substantif) yang memberikan ruang bagi nilai keadilan substansial.

Kasus penolakan SKB PPh menunjukkan pelanggaran terhadap prinsip negara hukum Pancasila karena tidak memberikan kepastian hukum bagi warga negara dalam hal warisan. Ini merupakan bentuk diskriminasi administratif, yang juga melanggar prinsip non-diskriminasi dalam pelayanan publik. Petugas pajak tampak tidak menjalankan prinsip kesetaraan hukum, padahal asas ini merupakan bagian dari prinsip negara hukum yang menjamin keadilan.

Ketiadaan kepastian dan perlakuan yang tidak adil pada kasus-kasus tersebut menunjukkan bahwa sistem administrasi perpajakan belum selaras dengan

<sup>19</sup> 'Surat Keterangan Ahli Waris No 660/XI/2021, Pemerintah Desa Kenteng, 15-11-2021.'

<sup>20</sup> Notonegoro, *Pancasila Secara Ilmiah Populer* (Jakarta: Pancoran Tujuh Bima Aksara, 1971). Hlm. 19.

<sup>21</sup> Moh. Mahfud MD, *Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi* (Jakarta: LP3ES, 2006). Hlm. 23.

tujuan keadilan sosial dalam Pancasila. Bahkan jika peraturan teknis seperti PER-30/PJ/2009 digunakan sebagai dasar penolakan, maka prinsip keadilan sebagai norma dasar (*grundnorm*) dalam sistem hukum harus dikedepankan.<sup>22</sup>

Prinsip keadilan merupakan asas utama dalam sistem hukum Indonesia, termasuk dalam perpajakan. Dalam konteks perpajakan karena warisan tanah bersama, pengenaan pajak hanya kepada ahli waris derajat kedua, sementara ahli waris derajat pertama dibebaskan, merupakan praktik yang tidak mencerminkan keadilan substantif.

Penerapan ini bertentangan dengan nilai-nilai Pancasila, terutama sila kelima “Keadilan Sosial bagi Seluruh Rakyat Indonesia” serta sila kedua tentang “Kemanusiaan yang Adil dan Beradab”. Pancasila sebagai sumber dari segala sumber hukum di Indonesia semestinya menjadi pedoman dalam pelaksanaan hukum pajak, termasuk dalam hal pembebanan PPh terhadap ahli waris pengganti.<sup>23</sup>

Menurut Adam Smith, pemungutan pajak harus didasarkan pada prinsip *equality, certainty, convenience, dan efficiency*. Keadilan berarti bahwa subjek pajak yang berada dalam posisi serupa harus diperlakukan secara setara.<sup>24</sup> Dalam konteks ini, pengenaan PPh terhadap ahli waris pengganti yang menggantikan posisi orang tuanya jelas bertentangan dengan prinsip *equality* tersebut.

Dalam konteks hukum perpajakan Indonesia, asas keadilan juga tercermin dalam asas proporsionalitas dan nondiskriminasi sebagaimana ditegaskan oleh Jimly Asshiddiqie. Ia menekankan pentingnya hukum fiskal yang tidak hanya mengatur tentang pemungutan, tetapi juga memastikan bahwa setiap kebijakan perpajakan mampu menjamin kesetaraan hak dan beban antar warga negara.

Ketidakpastian ini berdampak langsung pada menurunnya kepercayaan masyarakat terhadap sistem hukum perpajakan. Beberapa ahli perpajakan menyebut bahwa pengenaan PPh terhadap warisan merupakan bentuk pungutan yang tidak berdasar karena warisan sendiri bukan objek pajak sebagaimana ditegaskan dalam UU PPh.<sup>25</sup>

Selain itu, ketidaksesuaian ini juga melahirkan praktik diskriminatif yang mencederai nilai-nilai konstitusional, khususnya Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menjamin perlakuan yang sama di hadapan hukum. Ahli waris pengganti secara konstitusional memiliki kedudukan hukum yang setara dalam memperoleh hak warisnya. Maka, tidak selayaknya negara melalui perangkat administratif justru memperlakukan mereka secara berbeda dan lebih berat dibandingkan ahli waris langsung.

Salah satu solusi untuk menjamin keadilan adalah dengan merevisi kebijakan administratif seperti SE-20/PJ/2015 yang selama ini menjadi sumber ketimpangan. Reformulasi ini perlu mengacu pada prinsip keadilan distributif

---

<sup>22</sup> Hans Kelsen, *Pure Theory of Law* (University of California Press, 1967). Hlm. 221–276.

<sup>23</sup> Kaelan, *Pendidikan Pancasila* (Yogyakarta: Paradigma, 2013). Hlm. 65.

<sup>24</sup> Adam Smith, *The Wealth of Nations*, *Cosimo Classics Series* (Cosimo Classics, 1776). Hlm. 87.

<sup>25</sup> Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Hlm. 37.

sebagaimana dikembangkan oleh John Rawls,<sup>26</sup> di mana kebijakan publik harus memberikan manfaat paling besar kepada kelompok paling rentan. Dalam hal ini, ahli waris pengganti seringkali adalah pihak yang secara sosial dan ekonomis lebih lemah dibandingkan ahli waris langsung.

#### **b. Asas Kemampuan Membayar dan Aspek Kesejahteraan**

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Sejak tahun 2007 hingga 2019, lebih dari 70 persen penerimaan negara Indonesia berasal dari pajak. Pada 2019, penerimaan dari sektor pajak mencapai Rp1.545,3 triliun atau 78,9 persen dari total penerimaan negara.<sup>27</sup> Pajak dimaksudkan sebagai sarana untuk membiayai pembangunan dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Namun, apabila pelaksanaannya justru menimbulkan kebingungan, ketidakpastian, dan beban administratif, tujuan tersebut menjadi tidak tercapai. Dalam pandangan Munawir S. yang dikutip oleh Sulastyawati, manfaat pajak baru terasa apabila berkontribusi terhadap peningkatan kesejahteraan rakyat, pelayanan publik yang baik, dan kemudahan akses pendidikan serta ekonomi.

Kritik masyarakat terhadap sistem perpajakan yang lebih berpihak kepada negara dibandingkan rakyat juga muncul dari praktik diskriminasi pelayanan administrasi pajak, seperti penolakan SKB PPh terhadap ahli waris sah. Hal ini mengesankan bahwa warga negara hanya dianggap sebagai objek pajak, bukan subjek yang juga berhak mendapatkan pelayanan hukum yang adil.<sup>28</sup>

Selain prinsip keadilan, sistem perpajakan juga harus mempertimbangkan asas kemampuan membayar (*ability to pay*). Teori gaya pikul menekankan bahwa beban pajak harus disesuaikan dengan kapasitas ekonomis masing-masing individu. Ini diimplementasikan melalui PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak), namun realitanya teori ini belum sepenuhnya diwujudkan dalam pelayanan administratif perpajakan.

Dalam konteks SKB PPh, penolakan terhadap pihak yang tidak memiliki penghasilan atau berada di bawah PTKP menunjukkan bahwa asas gaya pikul belum diterapkan secara konsisten. Terlebih lagi, regulasi yang tumpang tindih dan tidak selaras antar instansi memperburuk keadaan.

Hans Kelsen dengan ajaran "*stufentheorie*"-nya menyatakan bahwa hukum yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi. Maka apabila peraturan direktorat bertentangan dengan prinsip-prinsip hukum yang lebih tinggi (seperti prinsip keadilan dalam UUD 1945 dan Pancasila), maka peraturan tersebut kehilangan legitimasi hukum.<sup>29</sup>

Dalam rangka mewujudkan tujuan negara sebagaimana tertuang dalam alinea keempat Pembukaan UUD 1945, yakni melindungi segenap bangsa, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan

---

<sup>26</sup> John Rawls, *Teori Keadilan*, Terjemahan, Uzair Fauzan & Heru Prastyo (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2019). Hlm. 56.

<sup>27</sup> Sulastyawati, *Dikutip Dalam Shandy Jannifer Matitaputty, Laporan Penelitian Internal, Unika Soegijapranata, 2020*, Hlm. 1.

<sup>28</sup> Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Hlm. 25.

<sup>29</sup> Kelsen, *Pure Theory of Law*.

perdamaian dunia, maka penyelenggaraan hukum harus berlandaskan pada cita hukum nasional (*rechtsidee*) berbasis Pancasila.

Arief Hidayat menyebut bahwa dalam sistem hukum Pancasila terdapat empat prinsip *rechtsidee*, yakni menjaga integrasi bangsa, mewujudkan demokrasi dan negara hukum, menciptakan keadilan sosial, serta menjunjung kemanusiaan dan toleransi beragama.<sup>30</sup> Artinya, setiap kebijakan hukum, termasuk peraturan perpajakan, harus konsisten dengan cita-cita luhur tersebut.

Ketika penolakan SKB PPh terhadap ahli waris terjadi hanya karena persoalan teknis seperti kelalaian penyetoran sebagian PPh oleh pihak lain dalam APHB, maka sistem hukum tersebut telah gagal menghadirkan keadilan. Apalagi jika pemohon merupakan ahli waris derajat pertama yang seharusnya mendapat pengecualian berdasarkan Pasal 5 huruf c PP No. 48 Tahun 1994 jo. PP No. 71 Tahun 2008.

#### 4. KESIMPULAN

Berdasarkan uraian dan analisis terhadap ketentuan hukum yang berlaku mengenai pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas peralihan hak atas tanah karena warisan, khususnya dalam bentuk hak bersama, dapat disimpulkan bahwa secara normatif warisan dikecualikan sebagai objek pajak sebagaimana tertuang dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Pengecualian ini dipertegas melalui ketentuan dalam Perdirjen Pajak Nomor 30/PJ/2009 dan Surat Edaran Dirjen Pajak SE-20/PJ/2015, yang memberikan mekanisme permohonan Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh bagi ahli waris. Akan tetapi, dalam praktiknya, pengecualian tersebut tidak serta-merta berlaku jika ahli waris adalah ahli waris pengganti (derajat kedua), karena interpretasi administratif mempersyaratkan hubungan satu derajat lurus langsung dengan pewaris, sehingga menimbulkan perlakuan berbeda yang tidak selaras dengan sistem hukum waris Indonesia.

Penerapan ketentuan perpajakan terhadap ahli waris pengganti dalam pengalihan hak atas tanah karena warisan belum sepenuhnya mencerminkan asas keadilan sebagaimana diamanatkan oleh nilai-nilai Pancasila dan prinsip hukum perpajakan Indonesia. Ketidakkonsistenan penerbitan SKB PPh kepada ahli waris pengganti, sebagaimana terlihat dalam kasus Kusumowati, Darmaji, dan Hartini, menunjukkan lemahnya kepastian hukum dan perlakuan yang tidak setara. Hal ini bertentangan dengan prinsip kemanusiaan yang adil dan beradab serta keadilan sosial dalam Pancasila, serta asas equality dan nondiscrimination dalam hukum perpajakan. Dalam perspektif teori keadilan, hukum pajak seharusnya tidak hanya mengikuti formalitas administratif, tetapi juga substansi hubungan hukum yang sah antara pewaris dan ahli waris pengganti.

Oleh karena itu, diperlukan revisi terhadap regulasi administratif perpajakan agar sejalan dengan prinsip keadilan substantif, menjunjung asas ability to pay, dan menjamin perlakuan yang adil tanpa diskriminasi terhadap seluruh ahli waris, termasuk ahli waris pengganti. Hal ini penting untuk mewujudkan sistem hukum perpajakan yang berpihak kepada keadilan sosial dan menjamin kepastian hukum bagi warga negara.

---

<sup>30</sup> Arief Hidayat, *Negara Hukum Berwatak Pancasila, Mahkamah Konstitusi, 2019, Hlm. 15.*

## DAFTAR PUSTAKA

- Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Cosimo Classics Series (Cosimo Classics, 1776). Hlm. 87.
- Arief Hidayat, *Negara Hukum Berwatak Pancasila*, Mahkamah Konstitusi, 2019, Hlm. 15.
- Arvie Johan, Fadhilatul Hikmah, and Anugrah Anditya, 'Perpajakan Optimal Dalam Perspektif Hukum Pajak Berfalsafah Pancasila', *Jurnal Magister Hukum Udayana*, 2019, hlm. 327.
- Bahder Johan Nasution, *Metode Penelitian Hukum* (Bandung: Mandar Maju, 2008). Hlm. 86.
- Fatimah Zuhrah, "Ahli Waris Pengganti Dalam Pembaruan Hukum Kewarisan Islam Indonesia: Kajian Sosiologis Dan Yuridis," 2016. Hlm.4.
- Hans Kelsen, *Pure Theory of Law* (University of California Press, 1967). Hlm. 221–276.
- I Zuraida and L.Y.H.S. Advianto, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat Dan Pajak Daerah : Dilengkapi Dengan Kompilasi Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa* (Ghalia Indonesia, 2011), <https://Books.Google.Co.Id/Books?id=EbQRlwEACAAJ>.
- John Rawls, *Teori Keadilan*, Terjemahan, Uzair Fauzan & Heru Prastyo (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2019). Hlm. 56.
- Kaelan, *Pendidikan Pancasila* (Yogyakarta: Paradigma, 2013). Hlm. 65.
- Kelsen, *Pure Theory of Law*.
- Moh. Mahfud MD, *Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi* (Jakarta: LP3ES, 2006). Hlm. 23.
- Moh. Mahfud MD S.F. Marbun, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara* (Yogyakarta: UII Press, 2000). Hlm. 130.
- Muhammad Ali Al-Shabuni, *Al-Mawāriṭh Fī Al-Sharī'ah Al-Islāmiyyah*, Terj. A.M. Basalamah (Jakarta: Gema Insani, 1995). Hlm. 32.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, 2014. Hlm. 39–40.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Hlm. 25.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Hlm. 37.
- Nina Sabnita, "Penerapan Pajak Warisan Di Beberapa Negara," *Info Artha* 6, No. 2 (2022): Hlm. 149–58.
- Norman K. Denzin Dan Yvonna S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research*, Terj. Dariyanto Dkk (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2009). Hlm. 130.
- Notonegoro, *Pancasila Secara Ilmiah Populer* (Jakarta: Pancoran Tujuh Bima Aksara, 1971). Hlm. 19.
- Rahmat Haniru, 'Hukum Waris Di Indonesia Perspektif Hukum Islam Dan Hukum Adat', *Al-Hukama*, Vol. 4, No. 2 (2014), hlm. 456-74.
- Rimsky K. Judisenno, *Pajak Dan Strategi Bisnis* (Jakarta: Gramedia, 2002). Hlm. 22.

Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990). Hlm. 23.

S A Tjakradiwirja, *Pajak: Citra Dan Upaya Pembaruannya* (Bina Rena Pariwara, 1993). Hlm. 67.

‘Surat Keterangan Ahli Waris No 597/213/2022, Pemerintah Desa Genuksuren, 07-10-2022.’

‘Surat Keterangan Ahli Waris No 660/XI/2021, Pemerintah Desa Kenteng, 15-11-2021.’

Taxation, *The New Encyclopaedia Britannica*, 1974. Hlm. 1078.

Bagaimana Pajak Berperan Sebagai Perwujudan Nilai-Nilai Pancasila?, Artikel Pada [https://Edukasi.Pajak.Go.Id/Images/Buku\\_pt/Materi\\_Terbuka/BAB\\_V.Pdf](https://Edukasi.Pajak.Go.Id/Images/Buku_pt/Materi_Terbuka/BAB_V.Pdf) Diunduh Pada 16 September 2024

<https://www.hukumonline.com/klinik/a/ini-syarat-agar-warisan-bebas-pajak-lt60109bb114657>, Diakses 24 Januari 2023.

<https://stih-painan.ac.id/2021/08/09/3-sistem-hukum-waris-yang-berlaku-di-indonesia-menurut-bustomi-s-hi-m-h/>, Diakses 9 Agustus 2024.

Sulastyawati, Dikutip Dalam Shandy Jannifer Matitaputty, *Laporan Penelitian Internal*, Unika Soegijapranata, 2020, Hlm. 1.