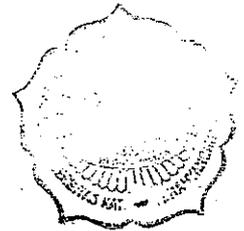


PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS
TANAH DAN BANGUNAN TERHADAP WARISAN
SERTA PEMISAHAN DAN PEMBAGIAN
WARISAN BERUPA TANAH DAN BANGUNAN
MENURUT
UNDANG - UNDANG NOMOR 20 TAHUN 2000

Disusun oleh :

Yanly Gandawidjaja, S.H.



346.043

GAN

P

Bandung - 2003

99379 R/SB/PH

18.9.06.

**PENGENAAN BEA¹ PEROLEHAN HAK ATAS TANAH
DAN BANGUNAN²
TERHADAP WARISAN SERTA PEMISAHAN DAN
PEMBAGIAN WARISAN
BERUPA TANAH DAN BANGUNAN
MENURUT
UNDANG – UNDANG NOMOR 20 TAHUN 2000**



PENDAHULUAN

Bagi Negara Republik Indonesia yang sedang meningkatkan pembangunan di segala bidang menuju masyarakat adil dan makmur, pajak merupakan salah satu penerimaan Negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pelaksanaan pembangunan nasional sebagai pengamalan Pancasila dan Undang - Undang Dasar 1945. Sesuai dengan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945, bumi, air dan

Arti kata Bea adalah pungutan yang dikenakan atas suatu kejadian atau perbuatan yang berupa lalu lintas barang dan perbuatan lainnya berdasarkan suatu ketentuan Undang-undang. Misalnya bea masuk dikenakan atas pemasukkan barang ke dalam wilayah pabean dan bea keluar dikenakan atas pengeluaran barang keluar wilayah pabean, atau bea balik nama yang dikenakan atas perbuatan pemindahan hak kepemilikan atas suatu harta. Definisi dari bahan pengajaran, Diktat Perkuliahan Hukum Pajak Kenotariatan UNPAD.

Berdasarkan Penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997, Objek Pajak adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan yang dapat berupa :

- a. tanah, termasuk tanaman di atasnya ;
- b. tanah dan bangunan ;
- c. bangunan.

Yang dimaksud dengan *bangunan* adalah konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada tanah dan atau perairan, antara lain :

- a. gedung ;
- b. rumah ;
- c. kolam renang ;
- d. tempat olah raga ;
- e. silo.

kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh Negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Tanah sebagai bagian dari bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa serta memiliki fungsi sosial, dan samping memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha juga merupakan alat investasi yang menguntungkan. Demikian juga dengan bangunan yang memberikan manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan, wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada Negara melalui pembebaran pajak yang dalam hal ini Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.³

Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan baik karena pemindahan hak maupun hak atas tanah menjadi Objek Pajak dengan berlakunya Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 namun terhadap perolehan hak atas tanah dan atau bangunan warisan baru diberlakukan sejak berlakunya Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan.

lihat Penjelasan Umum UU RI No.21/1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan, yang dibuat sebelum UUD 1945 diamandemen.

segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran (sebenarnya tidak terduga) atau objek pajak, baik keadaan, perbuatan, maupun peristiwa. Dalam bahasa Jerman disebut *Tatbestand*, Misalnya :

keadaan : kekayaan seseorang pada suatu saat tertentu, memiliki kendaraan bermotor, radio, televisi, memiliki tanah atau barang tak gerak, menembapti rumah tertentu (kebanyakan secara statis/tetap) ;

perbuatan : melakukan penyerahan barang karena perjanjian, mendirikan rumah atau gedung, mengadakan pertunjukkan atau keramaian, memperoleh penghasilan, bepergian ke luar negeri ;

peristiwa : kematian, keuntungan yang diperoleh secara mendadak, anugerah yang diperoleh karena secara tidak terduga, pokoknya segala sesuatu yang terjadi di luar kehendak manusia.

selanjutnya lihat *Rochmat Soemitro : Asas dan Dasar Perpajakan 1. PT.Eresco Bandung. 1990. hlm. 101.*

Perluasan cakupan Objek Pajak terhadap warisan ini sebagaimana tujuan penyempurnaannya yang dicantumkan dalam Penjelasan Umum-nya alinea ke-6 huruf a. Jadi warisan merupakan juga Objek Pajak (berdasarkan ketentuan pasal 2 ayat (2) huruf a. angka 5 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000).

Dengan berlakunya warisan sebagai Objek Pajak, justru membawa persoalan dalam pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan selanjutnya disebut BPHTB, khususnya dalam praktek sehari-hari. Pemungutan BPHTB terhadap tanah dan bangunan pada kenyataannya oleh pihak fiskus⁵ tidak hanya dibebankan atas warisan berupa tanah dan bangunan (berdasarkan ketentuan pasal 2 ayat (2) huruf a. angka 5 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000) tetapi juga atas pemisahan dan pembagian warisan berupa tanah dan bangunan (berdasarkan ketentuan pasal 2 ayat (2) huruf a. angka 7 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 yang disebutkan "pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan").

Dalam hukum pajak dikenal azas "*taxation without representation is a robbery*" dan pajak ganda atau lebih dikenal dengan nama "*double taxation*". Berkaitan dengan obyek pajak "pemisahan pembagian warisan" berupa tanah dan bangunan yang juga dikenakan BPHTB, yang sebelumnya juga sudah dikenakan pajak terhadap "warisan" nya tersebut, apakah hal ini juga dapat juga dikategorikan pengenaan pajak ganda? Padahal berdasarkan Hukum Pajak jelas pengenaan pajak ganda dilarang. Namun pada kenyataannya pihak fiskus tetap mengenakan BPHTB

⁵fiscus adalah negara, pemerintah sebagai penagih pajak, sebagai pengurus harta kekayaan, pengurus milik negara, jawatan pajak. Lihat *Kamus Istilah Hukum Fockema Andrea, Belanda-Indonesia. susunan. Mr. Algra. (et.al), Binacipta. Bandung, 1983. hlm.140*

terhadap pemisahan dan pembagian warisan berupa tanah dan bangunan tersebut.

BPHTB DALAM HUKUM PAJAK

Berdasarkan Pasal 1 ayat (1) Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 disebutkan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan, yang selanjutnya disebut pajak. Jelaslah bahwa BPHTB termasuk ke dalam salah satu jenis **pajak**.⁵

Bila kita telaah dalam pembagian hukum pajak berdasarkan sifat dan maksud pengenaannya, maka BPHTB merupakan **pajak tidak langsung** yaitu pajak yang hanya dipungut kalau pada suatu ketika terdapat suatu peristiwa atau perbuatan seperti penyerahan barang tak gerak, pembuatan suatu akta, dsb ; lagipula pajak ini tidak dipungut dengan Surat Ketetapan Pajak, jadi tidak ada

dan beberapa definisi tentang Pajak diantaranya :

Pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan Undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada diluar bidang keuangan negara. Definisi dari *Rochmat Soemitro. Pengantar Singkat Hukum Pajak, PT. Eresco Bandung, 1992-hlm.12.*

Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif, dalam mencapai kesejahteraan umum. Definisi dari *Soeparman Scemahamidjaja, disertasi berjudul "Pajak Berdasarkan Asas Gotong Royong". Universitas Padjajaran Bandung, 1964.*

"Betastingen zijn aan de Overheid (volgens algemene, door haar vastgestelde normen) verschuldigde afdwingbare prestaties), waar geen tegenprestatie tegenover staat en uitsluitend dienen tot dekking van publieke uitgaven. Definisi dari *N.J.Feldmann. De overheidsmiddelen van Indonesia, Leiden, 1949.*

Surat Ketetapan Pajak (SKP) adalah surat keputusan yang diambil oleh Pejabat Kantor Inspeksi Pajak, yang dinyatakan secara tertulis, mengenai, besarnya hutang pajak, serta jumlah yang dijadikan dasar perhitungan (Pendapatan, Penghasilan, Kekayaan dan

kohirnya, misalnya Bea Meterai, Bea Balik Nama, Bea Warisan, dan sebagian besar dari pajak.⁹ Atau definisi lain adalah pajak-pajak yang secara ekonomis pada akhirnya dapat dilimpahkan (digeserkan) kepada pihak lain, sedangkan secara administratif tidak dikenakan secara berulang-ulang, tetapi hanya dikenakan bila terjadi hal-hal, atau peristiwa-peristiwa yang dikenakan pajak.¹⁰ Sedangkan berdasarkan lembaga pemungutnya atau kewenangan memungutnya merupakan **Pajak Daerah yaitu pajak-pajak yang pemungutannya dikelola oleh Departemen Dalam Negeri melalui Pemerintah Daerah Tingkat I dan Pemerintah Daerah Tingkat II /Kotamadya**. Hal ini dipertegas dalam Penjelasan Umum Undang-undang 21 Tahun 1997, hasil penerimaan BPHTB merupakan penerimaan Negara yang sebagian besar diserahkan kepada Pemerintah Daerah, untuk meningkatkan pendapatan daerah guna membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan dalam rangka memantapkan otonomi daerah. Kemudian apabila dilihat berdasarkan pangkal tolak pengenaannya dan ciri-cirinya maka BPHTB merupakan **Pajak Objektif yaitu pajak-pajak yang pemungutannya berpangkal pada objeknya, dan pajak dipungut karena keadaan, perbuatan, dan kejadian yang dilakukan atau terjadi dalam wilayah Negara tanpa mengindahkan kediaman atau sifat subjeknya.**¹¹

bagainya), jenis pajak, tahun pajak, nama wajib pajak dan alamatnya, saat pembayaran, mor dan Kode Kohir. Definisi dari Rochmat Soemitro, *ibid*, hlm.43.

akhir merupakan cermin SKP dan merupakan "record" tempat untuk mencatatkan semua tindakan yang diambil terhadap wajib pajak, seperti peringatan, tegoran, surat paksa sita dan lain sebagainya. Lihat sebagian Rochmat Soemitro. *Asas dan Dasar Perpajakan 2*. T. Eresco Bandung, 1991, hlm. 19.

berdasarkan di atas ini, maka dapat disimpulkan bahwa oleh penulis. Lihat R. Santoso Brotodihardjo. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. T. Refika Aditama Bandung, 1998, hlm.94.

kesimpulan catatan penulis dalam Hukum Pajak di Notariat. hlm.

Pemenuhan kewajiban BPHTB adalah berdasarkan **sistem self assessment** yaitu **Wajib Pajak**¹² menghitung dan membayar sendiri utang pajaknya. Jadi orang atau Badan yang dikenakan BPHTB harus menghitung membuat Surat Setoran BPHTB (SSB) dan membayar pajaknya sendiri. Besarnya tarif ditetapkan sebesar 5 % (lima persen) dari Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak.

WARISAN SEBAGAI OBJEK PAJAK BPHTB

Sejak berlakunya Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, maka warisan yang semula berdasarkan ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf f. Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 bukan merupakan objek pajak BPHTB, berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a. angka 5 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 yang mulai berlaku terhitung sejak tanggal 1 Januari 2001, ditetapkan sebagai objek pajak BPHTB. Namun tidak dijelaskan apakah yang dimaksud dengan warisan tersebut atau jenis warisan apa yang dikenakan BPHTB. Rasio legis yang dapat digunakan adalah bahwa BPHTB menyangkut tanah dan bangunan, maka warisan tersebut berupa tanah dan atau bangunan. Walaupun sudah jelas warisan berupa ~~tanah dan atau bangunan, masih belum jelas apakah warisan~~ yang dimaksud warisan yang sudah terbagi atau masih kepemilikan bersama.

Warisan adalah soal apakah dan bagaimanakah peibagai hak-hak dan kewajiban-kewajiban tentang kekayaan seseorang

¹²Wajib pajak adalah orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungutan pajak atau pemotongan pajak tertentu.

pada waktu ia meninggal dunia akan beralih kepada yang masih hidup.³ Pada intinya warisan itu merupakan pengalihan harta kekayaan dari orang yang sudah meninggal dunia (pewaris), sehingga harus ada suatu peristiwa yaitu kematian dari pewaris terlebih dahulu. Harta kekayaan tersebut dapat berupa aktiva (barang-barang yang masih ada) dan pasiva (dalam bentuk utang-utang).

Bila dikaitkan dengan BPHTB, maka warisan yang dimaksud adalah merupakan harta peninggalan dari pewaris yang berupa aktiva khususnya tanah dan atau bangunan, yang akan beralih kepada (para) ahli waris⁴ akibat adanya kematian. Warisan termasuk dalam objek pajak yang disebabkan adanya suatu peristiwa : kematian, keuntungan yang diperoleh secara mendadak, anugerah yang diperoleh karena secara tidak terduga, pokoknya segala sesuatu yang terjadi di luar kehendak manusia. (Para) ahli waris sebagai subjek pajak BPHTB⁵, yang akan

Definisi dari Wirjono Prodjodikoro. *Hukum Warisan di Indonesia*, Bandung. Vorkink van Hoeve, s *Granvenhage*, hlm. 8.

Ada beberapa definisi lain :

1. Warisan adalah harta peninggalan, pusaka, dan surat wasiat.. Lihat W.J.S. Poerwardarminta, *kamus Umum Bahasa Indonesia*. Jakarta – Depdikbud, Pusat Pembinaan Bahasa Indonesia, 1982. hlm. 1148.
2. Warisan adalah harta yang ditinggalkan oleh orang yang meninggal, suatu kompleks aktiva dan pasiva. Lihat Hartono Soerjopratiknjo. *Hukum Waris Tanpa Wasiat*. Seksi Notariat Fakultas Hukum Universitas Gajah Mada Yogyakarta, cetakan II. 1983.
3. Warisan adalah kekayaan yang berupa kompleks aktiva dan pasiva si pewaris yang berpindah kepada para ahli waris. Lihat J. Satrio. *Hukum Waris, Alumni Bandung*, 1992. hlm. 8.
4. Kekayaan yang ditinggalkan oleh si mati itu, adalah merupakan suatu kumpulan aktiva dan pasiva, yang dinamakan harta peninggalan atau warisan. Lihat M. Isa Arief. A. Pitlo, *Hukum Waris Menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Belanda*. PT Internasa Jakarta. 1994. hlm.1.

Ahli waris adalah mereka yang menggantikan kedudukan hukum dari orang yang meninggal dalam kedudukan hukum harta kekayaan. Lihat Hartono Soerjopratiknjo. *op.cit*, hlm. 1.

Yang menjadi subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan. Lihat Pasal 4 Undang-undang 21 Tahun 1997 tentang BPHTB.

dikenakan BPHTB sebab ia/mereka telah memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan dari pewaris sebagai suatu keuntungan yang diperoleh secara mendadak/ tidak terduga. Sebab sebagaimana peristiwa kematian yang tidak dapat diduga-duga mengenai waktunya. Sebagaimana telah disampaikan dimuka, dasar pengenaan BPHTB adalah tanah sebagai bagian bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa serta memiliki fungsi sosial, di samping memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha, juga merupakan alat investasi yang menguntungkan. Demikian juga dengan bangunan yang memberikan manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan, wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada Negara melalui pembayaran pajak. Jadi pengenaan pajak berupa BPHTB terhadap warisan berupa tanah dan bangunan adalah merupakan hal yang wajar sebab (para) ahli waris telah memperoleh keuntungan atau manfaat dari pengalihan tanah dan atau bangunan warisan tersebut. Walaupun secara nyata keuntungan atau manfaat hanya dapat kita lihat melalui pengalihan kepemilikan saja, berupa balik nama warisan atas tanah dan atau bangunan¹⁶. Untuk proses balik nama warisan ini, (para) ahli waris selain harus membuktikan bahwa mereka adalah benar-benar ahli waris melalui Keterangan Ahli Waris¹⁷, ia/mereka harus membayar BPHTB dan membayar biaya

balik nama warisan berupa tanah dan atau bangunan adalah merupakan proses pengalihan kepemilikan suatu tanah dan atau bangunan dari pewaris kepada (para) ahli waris melalui Kantor Badan Pertanahan Nasional setempat (tergantung wilayah tempat tanah dan atau bangunan tersebut berada), sehingga pada akhirnya sertifikat tanah sebagai bukti kepemilikan yang semula atas nama pewaris berubah menjadi kepemilikan atas nama (para) ahli waris.

Keterangan Ahli Waris merupakan bukti surat yang menyebutkan di dalamnya siapa ahli waris dari pewaris, apa hubungan ahli waris tersebut dengan pewaris dan besarnya bagian

balik nama warisan. Melihat dari proses balik nama warisan atas tanah dan atau bangunan yang semula atas nama pewaris beraiih kepada (para) ahli waris, menandakan bahwa hanya terhadap warisan berupa tanah dan atau bangunan yang sudah terbagi saja yang dikenakan BPHTB. Pengenaan BPHTB terhadap warisan yang sudah terbagi dibebankan kepada (para) ahli waris yang namanya tercantum dalam bukti kepemilikan tanah dan atau bangunan tersebut (sertifikat) melalui proses balik nama/ peralihan kepemilikan.

Dalam kehidupan sehari-hari, ada kalanya pada saat proses balik nama warisan, (para) ahli waris sepakat untuk meyerahkan tanah dan atau bangunan tersebut kepada seorang saja dari para ahli waris untuk dinyatakan sebagai pemilik harta peninggalan pewaris. Dalam hal harta peninggalan tersebut berupa tanah dan atau bangunan yang hendak diserahkan kepada salah seorang saja dari ahli waris maka harus dilalui suatu proses yaitu **pemisahan pembagian warisan**¹² berdasarkan Pasal 573 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang berbunyi :

“ pembagian benda yang menjadi milik lebih dari satu orang harus dilakukan menurut aturan-aturan yang ditentukan tentang pemisahan dan pembagian harta peninggalan”

Bentuk nyata dari pemisahan pembagian warisan tersebut harus melalui suatu akta yang disebut dengan Akta

warisannya yang dapat dibuat oleh pejabat yang berwenang (Notaris, Pemerintah setempat, Pengadilan) tergantung siapa ahli waris yang bersangkutan dan sesuai peraturan yang berlaku.

Pemisahan pembagian warisan adalah suatu perbuatan hukum, dengan mana peserta bersama-sama menghapuskan hal tak dapat dibagi, sekurang-kurangnya mengenai salah satu benda, sekurang-kurangnya mengenai salah seorang peserta dan memperuntukkan bagian-bagiannya untuk orang tersebut. Definisi dari catatan kuliah penulis, Teknik Pembuatan Akta III.

Pemisahan pembagian harta peninggalan (warisan) ini diperbolehkan dan diatur menurut Pasal 1066 s/d Pasal 1125 bab 17 buku II K.U.H.Perdata.

Pemisahan Hak Bersama, yang dibuat dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dengan bentuk akta yang telah ditentukan. Sehingga proses balik nama kembali terjadi dari (para) ahli waris kepada salah satu ahli waris, dan untuk pemenuhan syarat balik nama ini, pihak fiscus kembali mengenakan BPHTB terhadap objek yang sama dan subjek yang sama. Hal inilah yang menjadi masalah karena akan timbul apa yang dinamakan pajak ganda. Namun sebelumnya kita mesti melihat pertimbangan apa yang dipakai dan bagaimana hal tersebut dapat terjadi.

PEMISAHAN PEMBAGIAN WARISAN DIKAITKAN DENGAN PAJAK GANDA

Pihak fiscus mengenakan BPHTB dengan dasar hukum Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 yang berbunyi :

- (2) Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) meliputi :
 - a. pemindahan hak karena :
 - 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

Apabila kita melihat penjelasan dari undang-undang dimaksud, bahwa Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hal bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama. Jadi disini pihak pembuat undang-undang membedakan

antara pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan dan pemisahan hak yang tidak mengakibatkan peralihan. Untuk itu kita harus menelaah apakah pemisahan pembagian warisan itu mengakibatkan peralihan hak?

Untuk menjawab pertanyaan tersebut, kita tidak terlepas dari suatu kepemilikan. Dalam Hukum Perdata dikenal 2 jenis Pemilikan Bersama, yaitu:

1. ***Pemilikan Bersama yang bebas***

Hak milik bersama yang bebas terjadi karena diperjanjikan antara beberapa pemilik bersama dalam suatu benda. Jadi, para pemilik bersama itu menghendaki pemilikan bersama tersebut.

Misalnya : beberapa mahasiswa membeli sebuah rumah, mereka bersama-sama menjadi pemilik rumah tersebut.

Para pemilik bersama dapat meminta pemisahan dan pembagian terhadap benda bersama tersebut. Setiap pemilik bersama mempunyai bagian sebagai harta kekayaan yang berdiri sendiri, dan wenang menguasai bagiannya itu dan berbuat apa saja terhadap bendanya tanpa perlu izin dari pemilik bersama lainnya, misalnya menjual, menggadaikan, menghipotikkan bagiannya itu.

2. ***Pemilikan Bersama yang terikat***

Hak milik bersama yang terikat terjadi karena ketentuan undang-undang dan sebagai akibat hubungan hukum yang sudah ada terlebih dahulu, misalnya pemilikan bersama harta perkawinan akibat adanya perkawinan, pemilikan bersama atas harta peninggalan akibat adanya pewarisan, hak milik bersama akibat adanya persekutuan. Dalam hak milik bersama

yang terikat terdapat kesatuan mengenai benda bersama dan pembagia tidak mungkin dilakukan. Tiap pemilik bersama tidak dimungkinkan berbuat apa saja tanpa izin dari pemilik bersama lainnya. Tiap pemilik bersama berhak atas seluruh bendanya.

Tetapi mengenai harta peninggalan dapat diterobos, sehingga dapat dipisahkan atau dibagi antara para ahli warisnya. Sedangkan hak milik bersama yang terikat lainnya hanya dapat dibagi apabila ikatan putus atau bubar, misalnya perkawinan putus karena perceraian, persekutuan bubar karena perceraian, persekutuan bubar karena berakhir.

Berdasarkan apa yang dikemukakan di atas, warisan merupakan bagian dari kepemilikan bersama yang terikat dan menurut perkembangannya boleh dilakukan pemisahan pembagian warisan.

Menurut ketentuan Pasal 1083 KUHPerdata, yang mengatur mengenai perihal "daya berlaku surut" dari suatu pemisahan pembagian warisan, ahli waris yang menerima pemisahan dan pembagian warisan dianggap *seketika*, yaitu sejak saat pewaris meninggal dunia, menggantikan pewaris dalam hak miliknya atas benda-benda yang dibagikan kepadanya, sedangkan para ahli waris yang lainnya dianggap sejak saat pewaris meninggal dunia tidak pernah memperoleh hak milik atas benda warisan yang dibagikan kepada ahli waris lain. Jadi dalam hal pemisahan pembagian warisan, apabila sesuatu barang yang termasuk dalam warisan yang bersangkutan dipisah dan dibagikan kepada salah seorang ahli waris, maka hak milik atas barang tersebut beralih langsung dari pewaris kepada ahli waris yang menerima

Penjelasan nomor 1 dan 2 dari Abdulkadir Muhammad, Hukum Perdata Indonesia, PT. Citra

pemisahan dan pembagian warisan tersebut. Untuk ahli waris yang lainnya, menurut ketentuan Pasal 1083 KUHPerdara sejak saat pewaris meninggal dunia tidak pernah memperoleh hak milik atas barang warisan tersebut, maka tentu saja ahli waris yang lainnya itu juga tidak mungkin menyerahkan hak milik yang tidak pernah dipunyainya kepada ahli waris yang menerima pemisahan dan pembagian tersebut. Oleh karena itu, pemisahan pembagian warisan bukan bersifat *translatief* (mengalihkan hak), melainkan hanya bersifat **declaratief** (hanya menerangkan peralihan hak yang demi hukum telah terjadi sebelum dibuatnya pemisahan dan pembagian warisan melalui Akta Penyerahan Hak Bersama, yaitu pada saat pewaris meninggal dunia).

Jadi untuk menjawab pertanyaan di muka, berkaitan dengan pihak fiscus yang menerapkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 sebagai dasar hukum pengenaan BPHTB terhadap pemisahan dan pembagian warisan adalah tidak pada tempatnya. Menurut penjelasannya, jelas pemisahan yang menyebabkan peralihan hak itu hanya dapat dibebankan BPHTB terhadap pemilikan bersama yang bebas, bukan terhadap pemilikan bersama yang terikat seperti harta peninggalan atau warisan. Sebab untuk harta peninggalan atau warisan apabila dipisah bagikan tidak menyebabkan peralihan hak sebagaimana dimaksud dalam isi pasal tersebut. Pihak fiscus telah salah mengartikan sehingga seharusnya tidak boleh memungut BPHTB terhadap pemisahan pembagian warisan.

Didalam hukum pajak dikenal istilah "*taxation without representation is a robbery*", bahwa penegaan pajak itu harus ada kesepakatan dari rakyat dan kerelaan rakyat yang disuarakan

melalui lembaga DPR yang kemudian dituangkan dalam bentuk undang-undang, apabila tidak ada undang-undang atau aturannya atau bahkan menurut penulis apabila salah menerapkan aturannya maka pajak itu dianggap sebagai perampasan atau perampokan. Selain itu dikenal juga dengan istilah "*double taxation*" atau apa yang disebut dengan pajak ganda. Terjadinya suatu pajak ganda apabila terpenuhinya ciri-ciri pajak ganda tersebut antara lain : ada beberapa negara yang memungut pajak, untuk objek yang sama, pada subjek yang sama, dengan dasar yang sama, dan untuk pajak yang sama atau sejenis.

Pengenaan BPHTB terhadap warisan dan pemisahan pembagian warisan dapat dikategorikan sebagai pengenaan pajak ganda. Walaupun tidak dipungut oleh negara yang berberda namun pajak itu dikenakan pada objek warisan yang sama sebagai objek pajak, dibebankan kepada (para) ahli waris yang sama sebagai subjek pajak dan pengenaannya adaah untuk pajak yang sama atau sejenis dengan dasar yang sama yaitu dalam Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan menurut Undang-undang Nomor 20 tahun 2000.

I. KESIMPULAN DAN SARAN

Warisan merupakan objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah (BPHTB) sejak diberlakukannya Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Namun pada kenyataannya pemisahan pembagian terhadap warisan yang sama juga dikenakan BPHTB padahal warisan merupakan kepemilikan bersama yang terikat yang tidak menimbulkan pengalihan hak.

Selain itu bertentangan dengan azas dalam hukum pajak yaitu "*taxation without representatief is a robbery*", bahwa penegaan pajak itu harus ada kesepakatan dari rakyat dan kerelaan rakyat yang disuarakan melalui lembaga DPR yang kemudian dituangkan dalam bentuk undang-undang, apabila tidak ada undang-undang atau aturannya atau bahkan menurut saya apabila salah menerapkan aturannya maka pajak itu dianggap sebagai perampasan atau perampokan. Juga timbul larangan dalam hukum pajak yaitu pengenaan pajak ganda atau "*double taxation*", dimana telah dilakukan pemungutan pajak pada objek warisan yang sama sebagai objek pajak, dibebankan kepada (para) ahli waris yang sama sebagai subjek pajak dan pengenaannya adaah untuk pajak yang sama atau sejenis dengan dasar yang sama yaitu dalam Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan menurut Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000.

Sehingga menurut penulis, apabila pemerintah hendak mewujudkan penyelenggaraan perpajakan yang adil, maka ~~pemisahan pembagian warisan sebagai objek pajak yang harus dipungut oleh fiscus, pihak pemerintah harus mengkaji ulang isi dari Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tersebut tanpa menghilangkan rasa keadilan dan kepentingan bagi masyarakat, karena apabila ditinjau dari segi hukum yang lain secara teori, penerapan pengenaan BPHTB terhadap warisan adalah wajar namun terhadap pemisahan pembagian warisan tersebut adalah~~

tidak relevan. Atau alangkah lebih baik jika pengenaan BPHTB terhadap pemisahan pembagian warisan harus dihapuskan.

