

# PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN PADA PERJANJIAN PENGIKATAN JUAL BELI

Intan Permatasari, Firman Floranta Adonara, Bhim Prakoso

Fakultas Hukum Universitas Jember, Indonesia

\* Email untuk Korespondensi: [200720201063@mail.unej.ac.id](mailto:200720201063@mail.unej.ac.id), [Floranta77@gmail.com](mailto:Floranta77@gmail.com),  
[Drbhimfh@unej.ac.id](mailto:Drbhimfh@unej.ac.id)

---

## ABSTRAK

---

Pengalihan BPHTB menjadi pajak daerah dituangkan dalam UU PDRD yang kemudian dilakukan efisiensi melalui regulasi mengenai lingkup hubungan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah dalam UU HKPPPD. Ketentuan ini memodifikasi pajak BPHTB mengenai saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya perjanjian pengikatan jual beli untuk jual beli. BPHTB dipungut berdasarkan adanya perolehan hak atas tanah, sementara PPJB secara asas belum mengalihkan hak. Tujuan penelitian ini adalah memperoleh analisis mengenai pengenaan BPHTB pada PPJB. Metode penelitian dengan menggunakan tipe penelitian yuridis normatif dengan mengkaji berbagai aturan hukum dan konsep-konsep teoritis. Pendekatan masalah dalam penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan, pendekatan historis dan pendekatan konseptual. Hasil dari penelitian ini adalah pengenaan BPHTB pada PPJB belum memenuhi unsur kepastian hukum. Subjek BPHTB, objek BPHTB, dasar pengenaan BPHTB dan definisi BPHTB adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan akibat perbuatan hukum peralihan atau pemindahan hak. Pemungutan pajak dalam Pasal 49 huruf a adalah kabur norma sehingga belum memberikan kepastian hukum dan pengaturan tersebut tidak dapat dilaksanakan, bahwa yang berhak menurut hukum dapat memperoleh hak-haknya (adil).

### Kata kunci:

BPHTB, PPJB,  
Peralihan

### Keywords:

BPHTB, PPJB,  
Transfer of Rights

*The transfer of BPHTB to a regional tax is outlined in the PDRD law which is then carried out efficiently through regulations regarding the scope of financial relations between the central government and regional governments in the HKPPPD law. This provision modifies the BPHTB tax regarding when the BPHTB due on the date the binding sale and purchase agreement for the sale and purchase is made and signed. BPHTB is levied based on the acquisition of land rights, while PPJB in principle does not transfer rights yet. The aim of this research is to obtain an analysis regarding the imposition of BPHTB on PPJB. The research method uses a normative juridical research type by examining various legal rules and theoretical concepts. The problem approach in this research uses a statutory approach, a historical approach and a conceptual approach. The results of this research are that the imposition of BPHTB on PPJB does not fulfill the element of legal certainty. The subject of BPHTB, the object of BPHTB, the basis for imposition of BPHTB and the definition of BPHTB are taxes on the acquisition of rights to land and buildings as a result of legal acts of transition or transfer of rights. Tax collection in Article 49 letter a is a vague norm so it does not provide legal certainty and the regulation cannot be implemented, so that those who are entitled according to the law can obtain their rights (fair).*

---

Ini adalah artikel akses terbuka di bawah lisensi [CC BY-SA](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).  
This is an open access article under the [CC BY-SA](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/) license.

---

## PENDAHULUAN

Pasal 33 ayat (3) UUD 1945 merupakan dasar arahan pembangunan hukum pertanahan di Indonesia. Untuk menjamin kemakmuran rakyat atas dasar menguasai negara tersebut kemudian dijabarkan ke dalam tataran asas-asas hukum pertanahan yakni ke dalam Undang – Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok Agraria (UUPA). Ketentuan menguasai dalam Pasal 2 ayat (1) UUPA memberikan wewenang kepada negara sebagai organisasi yang menentukan adanya macam-macam hak atas tanah yang dapat pula diberikan kepada perorangan maupun badan hukum. Hak atas tanah tersebut dapat beralih maupun dialihkan.

Peralihan hak atas tanah dapat terjadi karena adanya perbuatan hukum tertentu sesuai ketentuan perundang-undangan, salah satunya adalah jual beli. Jual beli menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) adalah suatu perjanjian timbal balik dalam mana pihak satu dengan pihak lain yang mengikatkan dirinya untuk menyerahkan suatu benda dan pihak lain membayar harga yang telah disetujui oleh penjual. Syarat dalam suatu perjanjian jual beli tanah harus memenuhi syarat formil dan syarat materiil, syarat materiil mengenai kaidah hak dan kewajiban pihak penjual maupun pembeli dan syarat formil mengenai pemindahan hak dengan penyerahan (*levering*) (Hulu & Telaumbanua, 2022; Muslim & Arsin, 2023).

Subekti menyatakan bahwa perjanjian jual beli (PPJB) bersifat “*obligatoir*” artinya bahwa perjanjian jual beli baru meletakkan hak dan kewajiban bertimbal balik antara kedua belah pihak – penjual dan pembeli – yaitu meletakkan kepada si penjual kewajiban untuk menyerahkan hak milik atas barang yang dijualnya, sekaligus memberikan kepadanya hak untuk menuntut pembayaran harga yang telah disetujui dan di sebelah lain meletakkan kewajiban kepada si pembeli untuk membayar harga barang sebagai imbalan haknya untuk menuntut penyerahan hak milik atas barang yang dibelinya (Halim, 2022). Dengan kata lain PPJB belum memindahkan hak milik, Adapun pemindahan hak milik baru berpindah dengan dilakukannya *levering*.

*Levering* dalam rangkaian proses jual tanah dilakukan dengan dibuat dan ditandatanganinya akta otentik sesuai ketentuan peraturan pelaksanaan UUPA yakni jual beli tanah harus dibuktikan dengan suatu akta yang dibuat oleh dan di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Tugas dan kewenangan PPAT dalam membuat akta jual beli (AJB) sebagai dasar bagi pendaftaran tanah yang selanjutnya dapat dilakukan perubahan subjek pemegang hak atas tanah (balik nama). Lain halnya dengan AJB, dalam proses rangkaian proses jual beli, dalam pembuatan PPJB adalah kewenangan notaris (Dalimunthe & Rizkianti, 2020).

PPAT sebagai pejabat yang berwenang membuat akta pemindahan hak atas tanah dan atau bangunan hanya dapat menandatangani akta tersebut setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak (Limbong et al., 2022; Utami, 2019). Pemindahan atau peralihan hak atas tanah dan bangunan tersebut selanjutnya mengakibatkan perolehan hak atas tanah dan bangunan kepada pihak lain. Bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan, wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada negara melalui pembayaran pajak, yang dalam hal ini adalah Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

BPHTB diawali dengan lahirnya pungutan bea balik nama atas pemindahan harta tetap berdasarkan ordonansi bea balik nama menurut Staatsblaad 1924 Nomor 1921. Kemudian pungutan ini diatur ke dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB yang kemudian diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB. Pengaturan BPHTB kemudian mengalami banyak perubahan mendasar melalui desentralisasi fiskal yakni pengalihan BPHTB yang semula merupakan pajak pemerintah pusat menjadi pajak pemerintah daerah dengan perumusan kebijakan yang dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD). Dengan pemberian kewenangan kepada daerah untuk memungut pajak dan retribusi, maka selanjutnya dilakukan efisiensi pengalokasian sumber daya nasional melalui regulasi mengenai lingkup hubungan keuangan pemerintah pusat dan daerah dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (UU HKPPPD).

Reformasi pajak melalui desentralisasi fiskal adalah upaya pemerintah demi peningkatan penerimaan pajak daerah dengan telah dilakukan dengan diundangkannya UU HKPPPD. Modifikasi konsep BPHTB dalam UU HKPPPD mengalami perubahan cukup mendasar mengenai pengenaan pajak BPHTB yakni dalam Pasal 49 huruf a UU HKPPPD yang menentukan bahwa saat terutangnya pajak BPHTB adalah saat ditandatanganinya PPJB untuk jual beli. Serta dalam perkembangannya, pajak BPHTB dijadikan syarat sebelum ditandatanganinya akta pemindahan hak oleh PPAT.

Berdasarkan uraian di atas tersebut, maka penulis melakukan penelitian untuk menelaah terkait apakah pengenaan BPHTB pada PPJB untuk jual beli telah memenuhi unsur kepastian hukum dan dapat dilaksanakan? Maka dengan kajian dan analisis ini diharapkan dapat memberikan jawaban terkait kepastian hukum pengenaan pajak BPHTB pada PPJB untuk jual beli. Selaras dengan pemaparan tersebut di atas, maka diperlukan suatu kajian mendalam dengan tajuk : Pengenaan BPHTB pada PPJB.

## METODE

Sebuah karya ilmiah yang mempunyai nilai kebenaran ilmiah, harus menggunakan metode penulisan yang benar dan tepat. Metode tersebut dipakai untuk menggali, menganalisa dan membuat rumusan mengenai bahan-bahan yang didapat untuk mencapai suatu kesimpulan yang dapat diterima suatu kebenaran ilmiah. Penelitian ini berbasis kepastiaan yang fokusnya adalah analisis bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder dan penelitian berorientasi pembaruan (*reform oriented research*) adalah penelitian hukum yang secara intensif mengevaluasi ketercukupan aturan- aturan hukum yang telah ada dalam tujuannya untuk memberikan rekomendasi dilakukannya pembaruan terhadap kekurangan-kekurangan yang ditemukan dalam pembaruan merekomendasikan perubahan (Efendi et al., 2019). Adapun metode yang diterapkan pada karya ilmiah yang ditulis ialah tersusun dari 1. Tipe pengkajian yang dipergunakan untuk memecahkan suatu isu hukum yaitu yuridis normatif (*Legal Research*); 2. Pendekatan perundang-undangan, pendekatan historis dan pendekatan konseptual berfungsi sebagai panduan penulis untuk menemukan jawaban; 3. Bahan hukum berfungsi sebagai dasar pemecahan masalah yang timbul dari materi hukum primer, skunder, dan non hukum; dan 4. Analisis materi hukum adalah proses yang digunakan untuk memecahkan masalah dan menemukan jawaban dengan menggunakan metode induktif (Susanti et al., 2022).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Kepastian Hukum Pengenaan BPHTB pada PPJB

Hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan untuk menciptakan ketertiban dalam masyarakat. Kepastian hukum merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum terutama untuk norma tertulis (Mantili, 2019). Menurut Fence M. Wantu, hukum tanpa nilai kepastian hukum akan kehilangan makna karena tidak lagi dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang (Mohamad et al., 2023). Kepastian hukum diartikan sebagai kejelasan norma sehingga dapat dijadikan pedoman bagi masyarakat yang dikenakan peraturan ini. Pengertian kepastian tersebut dapat dimaknai bahwa ada kejelasan dan ketegasan terhadap berlakunya hukum di dalam masyarakat. Terkait ini agar tidak menimbulkan banyak tafsir (Halilah & Arif, 2021; Purba et al., 2023).

Selaras dengan teori kepastian hukum di atas, dalam Pidato Pengukuhan Guru Besar Prof. Bayu Dwi Anggono menyatakan kepastian hukum yang adil mempunyai unsur-unsur sebagai berikut:

1. Kepastian hukum sebagai bentuk pembatasan dalam penyelenggaraan pemerintahan dengan mengedepankan peraturan perundang-undangan sebagai rujukan (kepastian hukum dalam penyelenggaraan negara)
2. Kepastian hukum dalam suatu aturan (kepastian norma) yang menekankan agar suatu aturan tersebut tidak bermasalah, baik dalam konteks norma kabur maupun konflik norma, serta tidak ada istilah-istila hukum yang dapat ditafsirkan secara berlain-lainan dan diterjemahkan sedemikian rupa (sewenang-wenang) sesuai dengan keinginan pemerintah atau penguasa;
3. Kepastian hukum menekankan dapat diketahuinya kejelasan scenario perilaku yang bersifat umum dan mengikat semua warga Masyarakat, termasuk konsekuensi-konsekuensi hukumnya; dan
4. Kepastian hukum adalah jaminan bahwa hukum dapat dilaksanakan, dan bahwa yang berhak menurut hukum dapat memperoleh hak-haknya (adil).

Suatu norma berlaku karena memiliki validitas dan efektifitas. Efektifitas dan validitas adalah dua kualitas yang berbeda. Dalam pelaksanaannya suatu norma akan dihadapkan pada validitas dan apakah norma tersebut efektif atau tidak. Suatu norma hukum dimanifestasikan ke dalam wujud hukum positif dan dirumuskan dengan akal budi dan nalar bahasa manusia. Kepastian hukum bersumber dari pemikiran positifis dari dunia hukum yang dianut oleh aliran yuridis dogmatis yang dipandang dari sudut ilmu hukum positif/normative atau yuridis dogmatik, tujuan hukum itu dititik beratkan pada segi kepastian hukumnya, yang cenderung melihat hukum sebagai suatu yang otonom, yang mandiri, karena bagi penganut pemikiran ini hukum tak lain hanya kumpulan aturan demi tujuan terwujudnya kepastian hukum. Kepastian hukum menurut Ahmad Ali tersebut secara jelas menyatakan bahwa sebuah kepastian harus diwujudkan dan dimanifestasikan, namun hal ini harus dapat kita mengerti bahwa hukum yang diharapkan (*das sollen*) belum tentu terwujud dalam kenyataan (*das sein*).

### Kedudukan Hukum PPJB dalam Proses Peralihan

Amanat pendaftaran tanah dalam Pasal 19 UUPA adalah untuk menjamin kepastian hukum menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 (PP 24/1997). Dalam peraturan ini ditentukan bahwa PPAT diberikan kewenangan dalam membuat akta-akta tanah tertentu, yakni melaksanakan sebagian kegiatan pendaftaran tanah dengan membuat akta sebagai bukti telah dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah dan bangunan. Dalam perbuatan hukum jual beli dengan objek hak atas tanah seringkali didahului dengan suatu perjanjian yang disebut PPJB.

PPJB adalah perjanjian antar pihak penjual dan pihak pembeli sebelum dilaksanakannya jual beli dikarenakan adanya unsur-unsur yang harus dipenuhi terlebih dahulu untuk dapat dilakukan jual beli (Putri et al., 2020). PPJB dimaksud dalam penelitian ini adalah PPJB hak atas tanah dan bangunan. PPJB dibuat oleh notaris yang merupakan akta para pihak dengan ketentuan Pasal 1338 KUH Perdata. Akta PPJB yang dibuat oleh notaris sesuai Pasal 15 UUJN harus dipahami sebagai dasar bagi notaris membuat akta secara normatif dengan mencermati substansi akta PPJB. Akta PPJB senantiasa memuat hak dan kewajiban penjual dan pembeli. PPJB memiliki sifat konsensual artinya ia sudah dilahirkan sebagai suatu perjanjian yang sah (mengikat dan mempunyai kekuatan hukum) pada detik tercapainya sepakat antara penjual dan pembeli mengenai unsur-unsur pokok mengenai barang dan harga. Substansi akta mengenai hak dan kewajiban para pihak dalam PPJB merupakan pemenuhan syarat secara materil, apabila syarat materil ini tidak dipenuhi akibatnya bisa batal demi hukum atau mendapat konsekuensi hukum. PPJB secara formil terikat dengan formalitas tertentu, dalam hal ini sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2021 Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 14 Tahun 2016 tentang Penyelenggaraan Perumahan dan Kawasan Permukiman memberikan definisi PPJB adalah kesepakatan antara pelaku pembangunan dan setiap orang untuk melakukan jual beli Rumah atau satuan Rumah susun yang dapat dilakukan oleh pelaku pembangunan sebelum pembangunan untuk Rumah susun atau dalam proses pembangunan untuk Rumah tunggal dan Rumah deret yang dibuat di hadapan notaris. Selanjutnya dalam Pasal 1 ayat (10) menyebutkan bahwa sistem perjanjian pendahuluan jual beli yang selanjutnya disebut sistem PPJB adalah rangkaian proses kesepakatan antara setiap orang dengan pelaku pembangunan dalam kegiatan pemasaran yang dituangkan dalam perjanjian pendahuluan jual beli atau Perjanjian Pengikatan Jual Beli sebelum ditandatangani akta jual beli. Dari ketentuan tersebut maka PPJB merupakan bagian dari proses jual beli namun ketentuan mengenai peralihan hak atas tanah dan bangunan hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yakni AJB.

Penulisan ini menggunakan konsep peralihan dan bukan beralih. Peralihan menunjukkan proses beralihnya hak atas tanah dan atau bangunan terjadi karena adanya pembayaran lunas terhadap harga dalam PPJB. Pihak yang mengalihkan/memindahkan hak harus berhak dan berwenang memindahkan hak, sedangkan bagi pihak yang memperoleh hak harus memenuhi syarat sebagai pemegang hak. Peralihan hak atas tanah yang terjadi karena perbuatan hukum yaitu bahwa peralihan hak atas tanah tersebut terjadi karena ada perbuatan yang disengaja dari pemilik hak atas tanah tersebut untuk dialihkan hak nya kepada pihak lain.

PPJB sering disebut sebagai perjanjian dua tahap (*the two step agreement*), tahap pertama adalah pembentukan perjanjian jual beli itu sendiri dan tahap kedua adalah penyerahan (*levering*). Penyerahan memiliki dua macam penyerahan, yakni penyerahan yuridis (*juridische levering*) dan penyerahan nyata (*feitelijk levering*). Mengenai saat terjadinya penyerahan hak atas tanah dan bangunan yang merupakan benda tidak bergerak atau benda tetap harus dicatat dan didaftar sebagai wujud publikasi pemindahan hak (Linati, 2022).

Pasal 19 UUPA mewajibkan pendaftaran untuk tiap peralihan. Peralihan hak atas tanah hanya dapat didaftarkan dengan akta PPAT, meskipun dalam ketentuan ini dinyatakan dalam keadaan tertentu peralihan dapat dibuat tanpa akta PPAT yang menurut Kepala Kantor Pertanahan kadar kebenarannya dianggap cukup untuk mendaftarkan peralihan atas pemindahan hak atas tanah dimaksud. Akta PPAT merupakan dasar atau bukti terjadinya peralihan hak atas tanah yang diakui oleh negara sebagai dasar perubahan kepemilikan.

Berdasarkan uraian di atas pendaftaran tanah diadakan guna menjamin kepastian hukum, maka akta PPAT dapat disamakan dengan akta *levering* sebagai dasar peralihan hak milik seperti dalam ketentuan KUH Perdata. Kedudukan PPJB sebagai perjanjian obligatoir dapat diterima sebagai hukum yang hidup dan berkembang. PPJB yang dibuat oleh notaris belum mengakibatkan peralihan dan peralihan terjadi seketika pada saat dibuatnya akta oleh dan di hadapan PPAT.

### **Kepastian Hukum Pengenaan BPHTB dalam Peralihan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan**

Peralihan hak atas tanah dan atau bangunan tidak dapat diperoleh secara seketika. Peralihan hak atas tanah dan bangunan diperoleh melalui prosedur peraturan dan perundang-undangan yang berlaku. UUPA mengatur peralihan hak milik di dalam Pasal 20 ayat (1) UUPA yang berbunyi “Hak milik dapat beralih dan dialihkan kepada pihak lain”. Beralih berarti berpindahnya hak atas tanah dan atau bangunan dari pemegang hak kepada pihak lain karena pemegang hak meninggal dunia atau melalui pewarisan. Sedangkan dialihkan adalah berpindahnya hak atas tanah dan atau bangunan dari pemegang hak kepada pihak lain karena suatu perbuatan hukum yang sengaja dilakukan dengan tujuan agar pihak lain tersebut memperoleh hak tersebut.

Pengenaan jumlah pajak yang harus dibayarkan dalam proses peralihan, prosedur peralihan dan penandatanganan telah diatur dalam pasal 1 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak

Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya (PP 34/2016), yang berbunyi:

“Penghasilan dari perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/ atau bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b adalah penghasilan dari:

- a. pihak penjual yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli pada saat pertama kali ditandatangani; atau
- b. pihak pembeli yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli sebelum terjadinya perubahan atau adendum perjanjian pengikatan jual beli, atas terjadinya perubahan pihak pembeli dalam perjanjian pengikatan jual beli tersebut.”

Peraturan pemerintah memberikan pengaturan pelaksanaan yang melengkapi berbagai pokok undang-undang perpajakan termasuk system dan prosedur pemungutan dengan tetap mempertimbangkan kondisi masyarakat. Dasar pengenaan, saat terutang dan wilayah pemungutan merupakan komponen utama dalam peraturan perundang-undangan. Bahwa peraturan dibuat dalam upaya meningkatkan akuntabilitas, kesesuaian karakteristik pungutan dan tujuan utama demi menjamin kepastian hukum. Pertanyaan yang mengemuka selanjutnya adalah, apakah pengenaan BPHTB yang merupakan pajak atas peralihan hak atas tanah dan bangunan sesuai peraturan yang berlaku telah memberikan kepastian hukum? Untuk menjawab pertanyaan ini, peneliti akan menggunakan empat indikator kepastian hukum Bayu Dwi Anggono yakni:

*Pertama*, kepastian hukum sebagai bentuk pembatasan dalam penyelenggaraan pemerintahan dengan mengedepankan peraturan perundang-undangan sebagai rujukan (kepastian hukum dalam penyelenggaraan negara). Tujuan penyelenggaraan pemerintahan adalah dalam rangka membentuk suatu pemerintahan negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia. Merujuk pada pertimbangan desentralisasi pajak melalui otonomi daerah maka penyelenggaraan pemerintahan daerah dilakukan dengan memberikan kewenangan yang seluas-luasnya, disertai dengan pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan negara. Masalah desentralisasi juga berkait erat dengan pemisahan kekuasaan secara vertikal, yakni suatu proposisi yang menjelaskan pembagian kekuasaan antara beberapa tingkatan pemerintah pusat dengan pemerintah daerah (Zaelani et al., 2019).

Analisis mengenai kepastian hukum pengenaan pajak BPHTB dalam proses peralihan hak atas tanah dan bangunan dapat dijawab dengan menilik aspek kepastian hukum pengaturan BPHTB sebagai bentuk pembatasan dalam penyelenggaraan pemerintahan dengan mengedepankan peraturan perundang-undangan sebagai rujukan. Dalam upaya analisis negara yang menjamin kepastian hukum dalam penyelenggaraan negara dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan teori konstitusi yaitu bahwa setiap negara mempunyai aturan-aturan dasar yang mengatur sendi-sendi fundamental di dalam penyelenggaraan negara.

Penyelenggaraan pemerintahan daerah sebagai sub-sistem pemerintahan negara dimaksudkan untuk meningkatkan daya guna dan hasil guna penyelenggaraan pemerintahan itu sendiri dalam melaksanakan fungsi pelayanan kepada masyarakat. Penyelenggaraan fungsi pemerintahan, pelayanan masyarakat, dan pembangunan dengan pendekatan berdasarkan pada tiga fungsi utama. Pertama fungsi alokasi yang meliputi, antara lain sumber-sumber ekonomi dalam bentuk barang dan jasa pelayanan masyarakat. Kedua fungsi distribusi yang meliputi, antara lain pendapatan dan kekayaan masyarakat, pemerataan pembangunan. Ketiga fungsi stabilisasi yang meliputi, antara lain pertahanan keamanan, ekonomi dan moneter. Dengan demikian, pembagian ketiga fungsi dimaksud secara seimbang sangat penting sebagai landasan dalam membangun suatu hubungan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemda dalam sistem Keuangan Negara. Keuangan Negara dimaksud yaitu mencakup penerimaan daerah dan pengeluaran daerah. Oleh karena itu, untuk mendukung terwujudnya tujuan negara khususnya dalam menyejahterakan rakyat dengan mendorong terwujudnya penyelenggaraan pemerintahan daerah yang efektif dan efisien melalui pembagian urusan berikut distribusi sumber keuangan negara secara adil dan transparan, perlu diatur hubungan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemda berdasarkan Pancasila dan UUD 1945.

Berdasarkan uraian di atas, upaya desentralisasi pajak BPHTB telah memenuhi dasar falsafah dalam sistem penyelenggaraan pemerintahan daerah yakni melalui jaminan kepastian hukum kepada masyarakat yang melakukan peralihan hak atas tanah dan bangunan melalui pengaturan-pengaturan sebagai wujud wewenang, tugas dan tanggung jawab pemerintah daerah sebagai inisiatif dalam batas-batas ketentuan yang berlaku. Penyelenggaraan pemerintahan daerah yang sesuai dengan butir ke-4 Pancasila meliputi tidak mengurangi hak-hak rakyat daerah untuk ikut serta dalam penyelenggaraan pemerintah demi mewujudkan keadilan dan kepastian hukum di daerah.

*Kedua*, kepastian hukum dalam suatu aturan (kepastian norma) yang menekankan agar suatu aturan tersebut tidak bermasalah, baik dalam konteks norma kabur maupun konflik norma, serta tidak ada istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berlain-lainan dan diterjemahkan sedemikian rupa (sewenang-wenang) sesuai dengan keinginan pemerintah atau penguasa. Terdapat 2 akar masalah yang menyebabkan konsep

peralihan menjadi kabur pada UU HKPPPD yaitu yang pertama kewenangan pemerintah dalam memungut pajak BPHTB yang belum dimodifikasi dalam kewenangan penyelenggaraan negara mengakibatkan minimnya penerimaan negara. Dan yang kedua inisiatif efisiensi dan efektifitas hanya difokuskan kepada kuantitas penerimaan pajak. Pergeseran konsep pengenaan pajak BPHTB dapat tergambar dalam tabel sebagai berikut:

**Tabel 1. Konsep pengenaan pajak**

Peraturan Perundang-undangan	Saat Terutang BPHTB
UU 21/1997 tentang BPHTB	Sejak tanggal dibuat dan tandatanganinya akta pemindahan hak di hadapan PPAT
UU 20/2000 tentang perubahan UU 21/1997 tentang BPHTB	Sejak tanggal dibuat dan tandatanganinya akta pemindahan hak di hadapan PPAT
UU 28/2009 tentang PDRD	Sejak tanggal dibuat dan tandatanganinya akta pemindahan hak
UU 1/2022 tentang HKPPPD	Pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya PPJB

Dari tabel di atas terlihat jelas bahwa modifikasi pengenaan BPHTB mengenai peralihan terjadi saat UU HKPPPD diundangkan, Permasalahan konsep peralihan dalam BPHTB harus diinterpretasikan dengan konstruktif, bahwa batasan-batasan hukum memberikan manfaat kepada masyarakat bukan hanya dengan menyediakan prediktabilitas maupun keadilan prosedural melainkan dengan cara meningkatkan pembenaran moral untuk melaksanakannya.

Dari uraian di atas maka kepastian hukum dalam pengenaan pajak BPHTB dalam PPJB dalam konsep peralihan menimbulkan masalah dalam konteks norma kabur, konsep peralihan yang menjadi dasar pengenaan pajak BPHTB dalam proses jual beli diterjemahkan menjadi konsep penerimaan penghasilan dalam bidang perpajakan, konsep ini digeser dan dimodifikasi sesuai dengan keinginan pemerintah atau penguasa demi tujuan optimalisasi penerimaan negara.

*Ketiga*, kepastian hukum menekankan dapat diketahuinya kejelasan skenario perilaku yang bersifat umum dan mengikat semua warga masyarakat, termasuk konsekuensi-konsekuensi hukumnya. Terlepas masalah kekaburan norma atas pengenaan pajak BPHTB dalam peralihan, namun banyak pihak yang mengakui bahwa maksud dari pengaturan ini adalah baik karena Peraturan perundang-undangan tidak bisa terlepas dari gejala-gejala sosial yang ada di dalam masyarakat. Agar suatu pengaturan (produk hukum) menjadi komprehensif dan integral, maka dalam pembentukan suatu peraturan perundangundangan harus dapat menjadi acuan dalam mengatasi persoalan-persoalan yang ada di dalam masyarakat dari bidang politik sampai dengan bidang sosial budaya harus menjadi pertimbangan utama.

Bentuk penghindaran yang dilakukan oleh wajib pajak dilakukan dengan berbagai cara untuk mengurangi jumlah pajak yang seharusnya terutang atau bahkan apabila memungkinkan diharapkan agar beban pajak menghilang. Salah satu bentuk penghindaran pajak tersebut adalah dengan perlawanan pemungutan pajak pasif. Perlawanan pemungutan pajak dalam bentuk pasif merupakan penghindaran yang inisiatifnya bukan berasal dari kemauan atau inisiatif dari para wajib pajak. Upaya sistematis untuk menghindar dari pajak dapat menghambat penerimaan negara, tetapi hal ini sudah menjadi kebiasaan di tatanan sosial dan struktur ekonomi masyarakat, atau dapat pula terjadi karena teknis pemungutan atau sistem administrasi, penerapan hukum, dan pengawasan perpajakan yang kurang baik.

Modifikasi pajak BPHTB terhadap PPJB mengatur bahwa saat terutangnya pajak BPHTB adalah saat tandatanganinya PPJB dalam jual beli. Konsekuensi dari diundangkannya UU HKPPPD salah satunya adalah setiap pemerintah kota yang ingin memungut BPHTB wajib menetapkan peraturan daerah terlebih dahulu tentangnya. Konsekuensi lainnya adalah dengan Pasal 60 PP 35/2016 mengenai peraturan pelaksanaan UU HKPPPD melibatkan PPAT yang bukan merupakan fiskus pajak, justru menambah tugas dan kewajiban PPAT karena harus memeriksa dan memastikan apakah pembayaran BPHTB terhadap jual beli tanah ayang akan ditandatangani telah lunas atau belum. Tidak hanya itu, dalam Pasal 60 huruf (b) PPAT wajib melaporkan pembuatan PPJB kepada Kepala Daerah paling lambat pada tanggal 10 bulan berikutnya. Hal ini akan menambah pekerjaan PPAT apabila pihak membuat PPJB dengan notaris yang berbeda dengan PPAT.

Pasal 18 PP 35/2023 memberikan pilihan kepada masyarakat apakah langsung membuat akta pemindahan hak PPAT atau membuat PPJB terlebih dahulu di notaris. Ketentuan ini memberikan kejelasan skenario bagi masyarakat, jika dalam beberapa tahun dilakukan PPJB dan terlanjur membayar BPHTB maka dalam AJB wajib pajak tidak akan dikenakan BPHTB dua kali, selama tidak ada perubahan maupun addendum yang mengakibatkan berubahnya nilai pajak BPHTB kurang bayar. Dengan demikian, pengaturan mengenai skenario pengenaan BPHTB terhadap PPJB telah tepat dalam penerapan norma dan tidak menimbulkan beban pajak ganda sehingga tidak melanggar hak-hak konstitusional warga negara dalam perbuatan hukum jual beli.

Berdasarkan uraian di atas dapat dianalisis bahwa kepastian hukum pengenaan BPHTB terhadap PPJB telah memenuhi unsur dapat diketahuinya kejelasan skenario perilaku yang bersifat umum dan mengikat semua warga masyarakat, termasuk konsekuensi-konsekuensi hukumnya. Kepastian tersebut mengatur apa yang menjadi hak dan kewajiban pihak penjual dan pembeli berikut konsekuensinya, begitu pula konsekuensi PPAT beserta sanksi apabila melanggar ketentuan tersebut.

*Keempat*, kepastian hukum adalah jaminan bahwa hukum dapat dilaksanakan, dan bahwa yang berhak menurut hukum dapat memperoleh hak-haknya (adil). Asas dapat dilaksanakan sebagaimana disebut di atas berarti setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas peraturan perundang-undangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis. Penentuan waktu saat terutang terkait pengenaan pajak BPHTB terhadap PPJB dan lebih parahnya BPHTB dijadikan syarat sebelum pembuatan akta pemindahan hak atas tanah dan bangunan ditandatangani. Terhadap kondisi tersebut dapat dilihat bahwa dalam praktiknya BPHTB menjadi condong masuk ke dalam administrasi perpajakan. Jiwa pungutan pajak BPHTB seyogyanya menjunjung tinggi hukum agraria dalam memberikan keuntungan dan atau kedudukan sosial ekonomi yang lebih baik bagi orang pribadi atau badan yang memperoleh suatu hak atasnya. Dengan tanpa mempertimbangkan jiwa hukum agraria, UU HKPPPD menjadi abai dan hanya berfokus pada upaya meningkatkan alokasi sumber daya nasional yang efektif dan efisien untuk keperluan negara.

Pengenaan pajak BPHTB yang semestinya dikenakan setelah pembeli beroleh hak nya yakni hak atas tanah dan bangunan menjadi agak kontradiktif dengan pelaksanaan Pasal 49 a UU HKPPPD. Apabila dalam artian peralihan, mengapa pengenaannya dilaksanakan dalam proses kesepakatan dalam perjanjian yang belum mengakibatkan peralihan hak atas tanah dan bangunan. Dengan demikian pelaksanaan pajak peralihan dalam UU HKPPPD tidak memberikan kepastian hukum.

Berdasarkan seluruh uraian tersebut, materi substansi pengenaan BPHTB dalam PPJB pada dasarnya telah menimbulkan ketidakpastian dalam pelaksanaannya, yang seharusnya suatu peraturan dibuat dan diundangkan secara pasti karena mengatur secara jelas dan logis. Bagaimana pengaturan yang sejatinya memberikan pedoman dalam pelaksanaan malah menjadi kehilangan makna peralihan itu sendiri. Pengenaan BPHTB tidak dapat berfungsi sebagaimana mestinya sebagai peraturan yang dapat dilaksanakan guna mencapai keadilan.

## KESIMPULAN

Pengenaan BPHTB pada PPJB sesuai ketentuan Pasal 49 huruf a UU HKPPPD belum memenuhi dua dari empat indikator kepastian hukum diantaranya unsur pertama, suatu norma tidak bermasalah baik dalam konteks maupun norma sehingga tidak multitafsir yang mengakibatkan kesewenang-wenangan pemerintah. Telah jelas bahwa subjek BPHTB, objek BPHTB, dasar pengenaan BPHTB dan definisi BPHTB adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan akibat perbuatan hukum peralihan atau pemindahan hak. Pemungutan pajak BPHTB pada PPJB adalah kabur norma, sehingga tidak memberikan kepastian hukum. Unsur kedua, jaminan hukum bahwa pengaturan tersebut dapat dilaksanakan. Dengan analisis sebelumnya mengenai kekaburan norma pada pengenaan BPHTB pada PPJB yang belum mengakibatkan peralihan, maka pengaturan mengenai pengenaan BPHTB pada PPJB tidak dapat dilaksanakan, bahwa yang berhak menurut hukum dapat memperoleh hak-haknya.

## REFERENSI

- Dalimunthe, S. N. I. S., & Rizkianti, W. (2020). Jual Beli Apartemen Kepada Pihak Ketiga Atas Dasar Perjanjian Pengikatan Jual Beli (Ppjb). *ADIL: Jurnal Hukum*, 11(1).
- Efendi, A., Susanti, D. O., & Tektona, R. I. (2019). *Penelitian Hukum Doktrinal*. Yogyakarta: LaksBang Justitia.
- Halilah, S., & Arif, M. F. (2021). Asas Kepastian Hukum Menurut Para Ahli. *Siyasah: Jurnal Hukum Tata Negara*, 4(II).
- Halim, A. (2022). Kedudukan Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) yang Dibuat Pengembang Dalam Pre Project Selling. *Justice Voice*, 1(2), 53–69.
- Hulu, K. I., & Telaumbanua, D. (2022). Kepemilikan Hak Atas Tanah Warisan Yang Diperoleh Melalui Harta Peninggalan Orang Tua. *Jurnal Panah Keadilan*, 1(2), 52–61.
- Limbong, T. M., Dewi, A. T., & Sitompul, R. M. (2022). Tanggung Jawab Ppat Atas Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Pada Akta Jual Beli Tanah Dan Bangunan Di Kota Medan. *Law Jurnal*, 3(1), 57–69.
- Linati, A. (2022). Kuasa Menjual Dengan Kausa Pengakuan Utang Sebagai Dasar Peralihan Hak Milik Atas Tanah (Studi Putusan Mahkamah Agung No. 1416K/PDT/2020). *Indonesian Notary*, 4(1), 25.

- Mantili, R. (2019). Tanggung Jawab Renteng Ganti Kerugian Immateriil Atas Perbuatan Melawan Dihubungkan Dengan Asas Kepastian Hukum. *Jurnal Bina Mulia Hukum*, 4(1), 88–111.
- Mohamad, A., Rahim, E., & Wantu, F. M. (2023). Implikasi Perbedaan Putusan Pelanggaran Kode Etik Pilkada Kabupaten Bone Bolango Tahun 2020. *Aksara Kawanua: Jurnal Ilmiah Multidisiplin*, 2(03), 158–167.
- Muslim, S. D., & Arsin, F. X. (2023). Penerapan Asas Terang Dan Tunai Dalam Jual Beli Hak Atas Tanah Yang Hendak Dibatalkan Sepihak. *Jurnal Supremasi*, 60–69.
- Purba, B., Hasyim, H., Siregar, I. F., Batubara, R. F., Hutapea, R. S., & Rahmawati, S. (2023). Asas Kepastian Hukum Dalam Perpajakan Di Indonesia. *Jurnal Riset Manajemen*, 1(2), 14–20.
- Putri, I. M. A., Djakaria, M., & Zamil, Y. S. (2020). Akibat Hukum Klausula Pemutusan Secara Sepihak Dalam Perjanjian Pengikatan Jual Beli (PPJB) Hak Milik Atas Tanah. *Acta Diurnal Jurnal Ilmu Hukum Kenotariatan*, 3(2), 223–240.
- Susanti, D. O., Sh, M., & A'an Efendi, S. H. (2022). *Penelitian Hukum: Legal Research*. Sinar Grafika.
- Utami, P. S. (2019). Pertanggungjawaban Notaris/PPAT terhadap Akta Pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan yang BPHTB-nya Belum Dibayar. *Jurnal Wawasan Yuridika*, 3(2), 235–250.
- Zaelani, M. A., Handayani, I., & Isharyanto, I. (2019). Antinomi Diskresi dalam Bentuk Freies Ermessen untuk Penyelenggaraan Pemerintahan Berwawasan Pancasila. *Jurnal Jurisprudence*, 9(1), 64–80.