

**KAJIAN YURIDIS PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN
HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM
PENGGABUNGAN PERUSAHAAN**

TESIS

**Diajukan Untuk Memperoleh Gelar Magister Kenotariatan
Dalam Program Stud Kenotariatan Pascasarjana
Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara**

Oleh:

RUDY RAHYU

NPM : 1820020004



UMSU

Unggul | Cerdas | Terpercaya

**PROGRAM STUDI KENOTARIATAN
PASCASARJANA
UNIVERSITAS MUHAMMADIYAH SUMATERA UTARA
MEDAN
2020**

PENGESAHAN TESIS

Nama : Rudy Rahyu
Nomor Pokok Mahasiswa : 1820020004
Prodi/Konsentrasi : Magister Kenotariatan
Judul Tesis : Kajian Yuridis Pengenaan Pajak-Pajak Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dalam Penggabungan Perusahaan

Pengesahan Tesis :
Medan, 11 November 2020

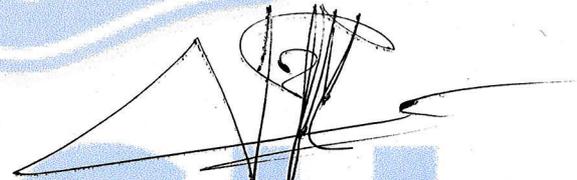
Komisi Pembimbing

Pembimbing I



Dr. Bastari Methon, S.E., M.M., BKP.

Pembimbing II



Dr. Tengku Erwinsyahbana, S.H., M.Hum.

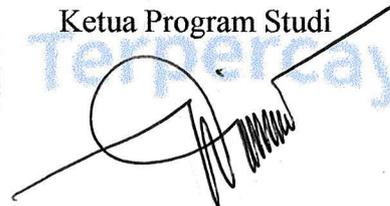
Diketahui

Direktur



Dr. Syaiful Bahri, M.AP.

Ketua Program Studi



Dr. Adi Mansar, S.H., M.Hum.

PENGESAHAN

KAJIAN YURIDIS PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM PENGGABUNGAN PERUSAHAAN

"Tesis ini Telah Dipertahankan Dihadapan Panitia Penguji
Yang Dibentuk Oleh Magister Kenotariatan PPs UMSU dan Dinyatakan Lulus Dalam Ujian,
Pada Hari Rabu, Tanggal 11 November 2020

Panitia Penguji

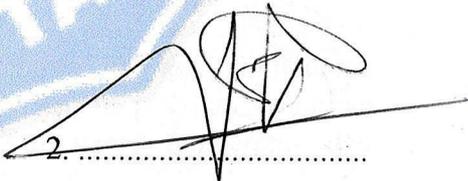
1. Dr. Bastari Methon, S.E., M.M., BKP.

Ketua

1. 

2. Dr. Tengku Erwinsyahbana, S.H., M.Hum.

Sekretaris

2. 

3. Dr. H. Surya Perdana, S.H., M.Hum.

Anggota

3. 

4. Dr. Alpi Sahara, S.H., M.Hum.

Anggota

4. 

5. Dr. Ahmad Fauzi, S.H., M.Kn.

Anggota

5. 

PERNYATAAN

KAJIAN YURIDIS PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM PENGGABUNGAN PERUSAHAAN

Dengan ini penulis menyatakan bahwa :

1. Tesis ini disusun sebagai syarat untuk memperoleh gelar Magister pada Program Magister Kenotariatan Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara benar merupakan hasil karya peneliti sendiri.
2. Tesis ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana, magister, dan/atau doktor), baik di Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara maupun di perguruan tinggi lain.
3. Tesis ini adalah murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Komisi Pembimbing dan masukan Tim Penguji.
4. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
5. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya. Apabila di kemudian hari ternyata ditemukan seluruh atau sebagian tesis ini bukan hasil karya penulis sendiri atau adanya plagiat dalam bagian-bagian tertentu, penulis bersedia menerima sanksi pencabutan gelas akademik yang penulis sandang dan sanksi-sanksi lainnya sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku.

Medan, 11 November 2020

Penulis,



(Rudy Rahyu)

1820020004

KAJIAN YURIDIS PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM PENGGABUNGAN PERUSAHAAN

RUDY RAHYU

NPM: 1820020004

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk 1) Mengetahui dan menganalisis ketentuan pengenaan pajak-pajak Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan; 2) Mengetahui dan menganalisis kepastian hukum pengenaan PPh Final PHTB dalam penggunaan *pooling of interest method* pada penggabungan perusahaan; 3) Mengetahui dan menganalisis keadilan dalam pengenaan pajak-pajak Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.

Jenis penelitian ini adalah Penelitian Hukum Yuridis Normatif. Penelitian ini menggunakan metode pendekatan undang-undang (*statute approach*) dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*) terkait hubungannya dengan peraturan lain serta kaitannya dengan penerapan dalam praktek. Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi dokumen (bahan pustaka).

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa pengenaan PPh Final atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan tidak memenuhi prinsip keadilan horizontal maupun vertikal karena bila menggunakan *purchase method* dikenakan pajak, sedangkan jika menggunakan *pooling of interest Method* tidak dikenakan pajak tersebut. Di lain pihak, dalam pengenaan BPHTB terdapat keadilan, karena menggunakan *purchase method* atau *pooling of interest* dikenakan pajak. Dalam keadilan horisontal, suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan apabila wajib pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan sama, sedangkan dalam keadilan vertikal, asas keadilan terpenuhi apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan ekonomi yang berbeda diperlakukan tidak sama.

Kata Kunci : PHTB, BPHTB, Penggabungan Perusahaan.

JURIDIC EXAMINATION OF TRANSFER OF TAXES RIGHTS TO LAND AND BUILDING UNDER THE MERGER COMPANY

RUDY RAHYU

NPM: 1820020004

ABSTRACT

This study aims to 1) Know and analyze the provisions on the imposition of taxes on the transfer of rights to land and / or buildings in the merger of companies; 2) Knowing and analyzing the legal certainty of the imposition of Final PPh PHTB in the use of the pooling of interest method in the merger of companies; 3) Knowing and analyzing fairness in the imposition of taxes on the transfer of rights to land and / or buildings in the merger of companies

This type of research is Normative Juridical Law Research. This study uses a statute approach and a comparative approach related to their relationship with other regulations and their relation to their application in practice. The data collection tool used in this research is document study (library material).

The results of this study indicate that the imposition of Final Income Tax on the transfer of rights to land and / or buildings does not fulfill the principle of horizontal or vertical justice because using the purchase method is subject to tax, while using the pooling of interest method is not subject to this tax. On the other hand, there is fairness in the imposition of BPHTB, because the use of the purchase method or pooling of interest is subject to tax. In horizontal justice, a tax collection is said to fulfill justice if taxpayers who are in the same condition are treated equally, whereas in vertical justice, the principle of justice is fulfilled if taxpayers who have different economic additions are treated unequally.

Keywords : PHTB, BPHTB, Merger

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya ucapkan kehadiran Tuhan Yang Maha Esa karena dengan rahmat, karunia, serta taufik dan hidayah-Nya lah penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul **“Kajian Yuridis Pengenaan Pajak-Pajak Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dalam Penggabungan Perusahaan”**. Adapun tesis ini disusun untuk memenuhi syarat penyelesaian pendidikan Program Pascasarjana Program Studi Magister Kenotariatan di Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

Dalam penulisan laporan hasil penelitian ini penulis sadar akan keterbatasan dan kemampuan yang ada, namun demikian penulis berusaha agar tesis ini sempurna sesuai dengan yang diharapkan dan penulis menyadari bahwa penulisan tesis ini tidak mungkin terlaksana tanpa bantuan, dorongan, bimbingan, serta arahan dari berbagai pihak baik sifatnya moril maupun materil. Oleh karena itu, penulis mengucapkan terima kasih kepada :

1. Bapak Dr. Agussani, M.AP., selaku Rektor Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
2. Bapak Dr. Syaiful Bahri, M.AP., selaku Direktur Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
3. Bapak Dr. Adi Mansar, S.H., M.Hum., selaku Ketua Program Studi Magister Kenotariatan Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

4. Bapak M. Syukran Yamin Lubis, S.H., CN., M.Kn., selaku Sekretaris Program Studi Magister Kenotariatan Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
5. Bapak Dr. Bastari Methon, S.E., M.M., BKP., selaku Dosen Pembimbing I yang senantiasa membimbing penulis dalam proses penyusunan tesis ini.
6. Bapak Dr. Tengku Erwinsyahbana, S.H., M.Hum., selaku selaku Dosen Pembimbing II yang senantiasa membimbing penulis dalam proses penyusunan tesis ini.
7. Bapak Dr. H. Surya Perdana, S.H., M.Hum., selaku Dosen Penguji yang telah memberikan masukan dan saran dalam proses penyusunan tesis ini.
8. Bapak Dr. Alpi Sahara, S.H., M.Hum., selaku Dosen Penguji yang telah memberikan masukan dan saran dalam proses penyusunan tesis ini.
9. Bapak Dr. Ahmad Fauzi, S.H., M.Kn., selaku Dosen Penguji yang telah memberikan masukan dan saran dalam proses penyusunan tesis ini.
10. Seluruh dosen pengajar dan staf administrasi pada Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
11. Kepada Istri Tercinta Agus Tina, S.Ak., M.Ak., CAP., dan anak-anak tercinta yang telah memberikan motivasi dan semangat kepada penulis dalam menyelesaikan penulisan tesis ini.
12. Seluruh teman-teman Magister Kenotariatan Program Pascasarjana Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

Semoga laporan hasil penelitian ini dapat bermanfaat bagi kita semua, serta penulis menerima kritik dan saran yang bersifat membangun. Akhir kata,

penulis mengucapkan banyak terima kasih dan semoga Tuhan Yang Maha Esa senantiasa memberkati dan menyertai kita semua.

Medan, November 2020

Penulis,

Rudy Rahyu

1820020004

DAFTAR ISI

ABSTRAK

ABSTRACT

KATA PENGANTAR i

DAFTAR ISI iv

BAB I : PENDAHULUAN

A. Latar Belakang.....	1
B. Perumusan Masalah	8
C. Tujuan Penelitian	8
D. Kegunaan / Manfaat Penelitian.....	9
1. Kegunaan Teoritis.....	9
2. Kegunaan Praktis.....	10
E. Keaslian Penelitian.....	10
F. Kerangka Teori dan Konseptual	11
1. Kerangka Teori	11
2. Kerangka Konsepsi.....	22
G. Metode Penelitian	25
1. Spesifikasi Penelitian	26
2. Metode Pendekatan.....	27
3. Alat Pengumpulan Data	27
4. Prosedur Pengambilan dan Pengumpulan Data.....	28
5. Analisis Data	29

BAB II: KETENTUAN PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN PADA PENGGABUNGAN PERUSAHAAN

A. Penggabungan Perusahaan	30
A.1. Pengertian dan Jenis Penggabungan Perusahaan	30
A.2. Tujuan dan Faktor-Faktor yang mempengaruhi Penggabungan Perusahaan.....	34
B. Pajak Pengalihan Hak atas Tanah Dan/Atau Bangunan	37
B.1. PPh Final Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.....	37
B.1.1. Dasar Hukum.....	38
B.1.2. Subjek dan Objek.....	41

B.1.3. Perhitungan Pajak Terutang	44
B.2. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan(BPHTB)-	46
B.2.1. Dasar Hukum.....	46
B.2.2. Subjek dan Objek.....	48
B.2.3. Perhitungan Pajak Terutang	52
C. Ketentuan Pengenaan Pajak-Pajak Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan	54
BAB III : KEPASTIAN HUKUM PENGENAAN PPh FINAL PHTB PADA PENGGABUNGAN PERUSAHAAN DENGAN MENGGUNAKAN POOLING OF INTEREST METHOD	
A. Metode Penggabungan Perusahaan	58
A.1. Purchase Method	58
A.2. Pooling of Interest Method	59
B. Pengenaan Pajak Atas Pengalihan Hak Tanah dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan.....	60
B.1. Pengenaan Pajak Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dalam Penggabungan Perusahaan dengan Purchase Method	60
B.2. Pengenaan Pajak Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Pada Pooling of Interest Method	62
C. Pengenaan PPh Final Atas Pengalihan Hak Tanah Dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan dengan Menggunakan Pooling of Interest Method	63
C.1. Kepastian Hukum dalam Hukum Pajak	63
C.2. Kepastian Hukum untuk dapat menggunakan Pooling of Interest Method dalam Penggabungan Perusahaan ..	67
BAB IV: KEADILAN DALAM PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DALAM PENGGABUNGAN PERUSAHAAN	
A. Keadilan Menurut Ilmu Hukum Pajak	73
A.1. Tinjauan Tentang Keadilan.....	73
A.2. Teori Tentang Keadilan.....	74
B. Keadilan Dalam Pemungutan Pajak.....	79
B.1. Prinsip-prinsip Pemungutan Pajak.....	79
B.2. Keadilan dalam Pemungutan Pajak	83
C. Keadilan Dalam Pengenaan Pajak Atas Pengalihan Hak Tanah dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan.....	85

C.1. Keadilan dalam Pengenaan PPh Final PHTB	85
C.2. Keadilan dalam Pengenaan BPHTB.....	91
BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN	
A. Kesimpulan	96
B. Saran.....	97
DAFTAR PUSTAKA	
A. Buku-Buku	100
B. Perundang-undangan	102
C. Internet	103
LAMPIRAN	

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Memasuki era perdagangan bebas, persaingan usaha yang berkembang begitu pesat semakin mendorong pemilik atau manajemen perusahaan untuk mengembangkan usahanya dengan strategi bisnis baik berjangka pendek maupun jangka panjang. Perubahan usaha juga berkembang untuk dapat memenuhi kebutuhan pasar yang berubah-ubah dan bersaing untuk memperoleh manajemen yang berkemampuan terbaik. Salah satu caranya adalah dengan penggabungan (*merger*) beberapa usaha. Pada dasarnya penggabungan perusahaan merupakan bentuk penggabungan satu perusahaan dengan perusahaan lain dalam rangka mendapatkan pengendalian atas aktiva maupun operasional.

Menurut Undang-undang Nomor. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU PT) dalam Bab I Pasal 1 ayat (9) "Penggabungan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh satu perseroan atau lebih untuk menggabungkan diri dengan perseroan lain yang mengakibatkan *aktiva* dan *passiva* dari perseroan yang menggabungkan diri beralih karena hukum kepada perseroan yang menerima penggabungan dan selanjutnya status badan hukum perseroan yang menggabungkan diri berakhir karena hukum".

Dengan penggabungan beberapa usaha, diharapkan agar perusahaan dapat meningkatkan pangsa pasar, diversifikasi usaha, atau meningkatkan integrasi vertikal dari aktivitas operasional yang ada dan

sebagainya. Penggabungan beberapa usaha juga dianggap sebagai wacana untuk mencapai tujuan dan kepentingan usaha yang memberikan pertumbuhan yang relatif cepat atau memenangkan pangsa pasar baru sehingga lebih menarik dibandingkan pengembangan usaha secara normal.¹

Tujuan umum perusahaan melakukan penggabungan perusahaan dengan perusahaan lain antara lain untuk meningkatkan pangsa pasar dan nilai tambah melalui upaya penciptaan efisiensi yang lebih baik, meningkatkan sinergi operasional, sinergi keuangan, dan *strategic realignment*, dan bagi bank publik adalah adanya alasan *Q-ratio* yang artinya adalah perbandingan kapitalisasi saham perusahaan dengan nilai perolehan (*replacement cost*) aktiva perusahaan atas tanah dan/ atau bangunan. Selain itu penggabungan perusahaan juga dimaksudkan untuk mengarahkan perusahaan beroperasi secara efisien. Motif ini sering dijadikan sebagai indikator utama dari sebuah kebijaksanaan penggabungan perusahaan.²

Beberapa praktisi bisnis berpendapat bahwa kebijaksanaan penggabungan perusahaan dapat dikatakan berhasil apabila penggabungan perusahaan tersebut dapat paling sedikit menghasilkan apa yang disebut sinergitik baru, dalam arti penggabungan dua perusahaan atau lebih tersebut, bukan hanya menghasilkan penjumlahan seperti pada penggabungan perusahaan *konglomerasi* melainkan akan

¹ Iskandar, Litaniar Qonakis. *Analisis Perbandingan Abnormal Return dan Risiko Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi*. Diss. Universitas Pendidikan Indonesia, 2015.

² Gustina, Ira. "Analisis Kinerja Keuangan Sebelum Dan Sesudah Merger Dan Akuisisi Pada Perusahaan Yang Go Public yang Terdaftar di BEI." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* 6.1 (2017).

menghasilkan suatu matematika baru, dimana laba yang dicapai akan jauh lebih besar dibanding laba yang dicapai secara sendiri-sendiri ketika sebelum melakukan penggabungan perusahaan. Kondisi ini tentu akan menaikkan tingkat skala ekonomis, sehingga berbagai sumber daya yang ada dapat saling melengkapi dan koordinasi yang lebih baik antara berbagai tahap produksi.³

Penggabungan perusahaan mirip dengan sepasang kekasih yang serasi. Sebelum penggabungan perusahaan, kedua pihak sudah melakukan peninjauan dengan harapan keduanya akan hidup sejahtera selamanya. Masalah umum yang dihadapi dalam setiap keputusan penggabungan perusahaan berkaitan dengan masalah pengendalian terhadap perusahaan, penentuan kontribusi relatif perusahaan yang bergabung, persentasi laba, penentuan harga yang wajar, penentuan harga perolehan, sumber dan besarnya dana investasi bagi perusahaan pengambil alih dan sebagainya.⁴

Menurut Pasal 122 UU PT ayat (3) huruf a tersebut.” *aktiva* dan *passiva* perseroan yang menggabungkan diri karena hukum kepada perseroan yang menerima penggabungan”. Aktiva perusahaan yang dialihkan dalam penggabungan perusahaan terdiri dari kas, surat-surat berharga, piutang dagang, persediaan, perlengkapan, peralatan, kendaraan, tanah dan bangunan, serta aset tidak berwujud. Sedangkan pasiva yang beralih dapat berupa utang baik itu utang jangka panjang maupun utang jangka pendek.

³ <https://www.jojonomic.com/blog/strategi-merger-dan-akuisisi>, Tanggal 20 Februari 2020.

⁴ Agnes Sawir, *Kebijakan Pendanaan dan Restrukturisasi* Perusahaan, PT.Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.2004,halaman 186.

Penggabungan perusahaan yang dilakukan Perseroan Terbatas mengakibatkan aset dari perseroan yang melaksanakan penggabungan perusahaan beralih pada perusahaan yang menerima penggabungan perusahaan. Salah satunya pengalihan aset atau harta berupa tanah dan/atau bangunan akan dikenakan PPh Final PHTB dan BPHTB. Maka dari itu, perusahaan yang akan melakukan penggabungan perusahaan harus melaporkan segala sesuatu yang berkaitan dengan aset perusahaan ke Direktorat Jendral Pajak(DJP) sesuai peraturan Undang-undang yang berlaku.

Dasar hukum dari pengenaan PPh Final PHTB terhadap perusahaan sebagai wajib pajak badan yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah Pasal 4 ayat (2) Undang-undang Nomor. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut UU PPh) Juncto Pasal 1 ayat (2) PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan beserta perubahannya (selanjutnya disebut PPh PHTB-PPJBTB).⁵

BPHTB adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Hak atas tanah dan/atau bangunan adalah hak atas tanah yang termasuk hak

⁵ Aulia Irawan, *Dasar Pengenaan PPh dan Penggunaan Nilai Buku Dalam Transaksi Penggabungan (Merger) perusahaan Perusahaan*, Thesis, Universitas Airlangga, Surabaya, 2008.

pengelolaan beserta bangunan di atasnya. Dasar hukum dari pengenaan BPHTB terhadap perusahaan sebagai wajib pajak badan yang menerima pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan penggabungan perusahaan merupakan objek pajak didasarkan pada UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) Pasal 85 ayat (2) huruf a butir 10.

Berdasarkan Pasal 10 ayat (3) UU PPh, nilai perolehan atau pengalihan harta yang dialihkan dalam rangka penggabungan perusahaan, termasuk pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga pasar, kecuali ditetapkan lain oleh Peraturan Menteri Keuangan. Untuk itu terbitlah peraturan Menteri Keuangan Nomor 52/PMK.010/2017 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 205/PMK.010/2018 tentang Penggunaan Nilai Buku atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan usah. Sedangkan dalam pengenaan BPHTB dasar pengenaan pajaknya berdasarkan Pasal 87 ayat (2) huruf k adalah nilai pasar.

Ada 2 (dua) metode dalam penggabungan perusahaan, yaitu : *Pooling of Interest Method* dan *Purchase Method*. *Pooling of interest method* atau penyatuan kepemilikan merupakan metode yang melihat bahwa kepemilikan perusahaan-perusahaan yang bergabung adalah satu kesatuan dan secara relatif tetap tidak berubah pada entitas yang baru. *Aktiva* bersih pada penggabungan perusahaan dibukukan sesuai dengan nilai buku (*book value*). Sedangkan, *Purchase Method* atau metode

pembelian merupakan metode yang didasarkan pada asumsi bahwa penggabungan perusahaan adalah sebuah transaksi yang salah satu entitasnya memperoleh *aktiva* bersih dari perusahaan lain yang bergabung. Dengan metode ini, perusahaan yang membeli perlu mencatat *aktiva* yang diterima dan kewajiban yang ditanggung sebesar nilai wajar adalah penghasilan yang merupakan objek pajak.⁶

Pada dasarnya strategi penggabungan perusahaan yang dilakukan oleh beberapa perusahaan memberikan banyak manfaat, tetapi ada juga risiko yang harus ditanggung oleh perusahaan yang melakukan penggabungan tersebut yaitu banyaknya ketentuan pajak yang diberlakukan Pemerintah mengharuskan Subjek Pajak atau Wajib Pajak untuk memahami secara jelas aturan-aturannya.

Direktorat Jenderal Pajak pada prinsipnya tidak memperbolehkan penggunaan *Metode Pooling of Interest* dalam rangka penggabungan perusahaan dengan alasan bahwa *Pooling of Interest method* dalam pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan perseroan di dalam penggabungan perusahaan tidak dikenakan PPh Final PHTB, sedangkan BPHTB dikenakan pajak. Lain halnya dengan *Purchase Method*, pada saat pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan dikenakan PPh Final PHTB dan BPHTB dikenakan pajak yang berdasarkan pada nilai pasar.

Sebagaimana negara lainnya, penilaian nilai buku dalam rangka penggabungan perusahaan juga harus memenuhi beberapa persyaratan

⁶ Septian Bayu Kristanto, *Penggabungan (Merger) Usaha dan Pajak Penghasilan, Volume 10, Nomor 1*, Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Krida Wacana, Jakarta, 2010.

yaitu struktur kepemilikan usaha tidak berubah minimal 80% nya, adanya kesamaan segmentasi bisnis antar perusahaan yang akan penggabungan perusahaan dan memiliki tujuan bisnis yang baik. Tentunya sepanjang untuk tujuan memperkuat sinergi bisnis, Direktorat Jenderal Pajak akan fair mempersilakan penggabungan perusahaan untuk menggunakan nilai buku dan mendapatkan nilai insentif perpajakan seperti tidak terutang nya PPh Final PHTB.⁷

Sebagai contoh terjadinya penggabungan 5 (lima) perusahaan yakni, PT Indosentra Pelangi, PT Gizindo Primanusantara, PT Indobiskuit Mandiri Makmur, PT Ciptakemas Abadi, dan PT Indofood CBP Sukses Makmur . Pada penggabungan tersebut, PT Indofood CBP Sukses Makmur akan tetap berdiri sebagai perusahaan hasil penggabungan, sedangkan empat perusahaan lainnya akan bubar atau berakhir demi hukum. Dalam hal penggunaan metode dalam penggabungan perusahaan, PT Indofood CBP Sukses Makmur (CBP) mengajukan kepada Dirjen Pajak untuk menggunakan *pooling of interest method* atau nilai buku. Dirjen Pajak telah menyetujui penggunaan nilai buku dalam pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan dikeluarkannya Surat Keputusan SKB (Surat Keterangan Bebas) Pajak.⁸

Penggunaan kedua metode ini, sebagaimana yang dikemukakan di atas berpotensi untuk menimbulkan ketidakadilan bagi perusahaan-perusahaan yang melakukan penggabungan perusahaan karena metode

⁷ [https://www.kemenkeu.go.id/media/4485/memahami-pajak-atas-Penggabungan \(Merger\) perusahaan.pdf](https://www.kemenkeu.go.id/media/4485/memahami-pajak-atas-Penggabungan_(Merger)_perusahaan.pdf), Tanggal 24 Februari 2020

⁸ <https://idxchannel.okezone.com/read/2009/11/23/278/278272/indofood-merger-5-perusahaan-rp466-47-miliar>, Tanggal 24 Februari 2020.

Pooling of Interest tidak dikenakan PPh final PHTB dan *Metode Purchase* dikenakan PPh final PHTB.

Berdasarkan uraian latar belakang diatas, maka penulis tertarik untuk meneliti lebih lanjut tentang pengenaan pajak-pajak atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dilakukan para perusahaan yang melakukan penggabungan perusahaan tersebut dalam tesis ini yang berjudul “ **Kajian Yuridis Pengenaan Pajak-pajak Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dalam Penggabungan Perusahaan**”

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang permasalahan-permasalahan tersebut, maka terdapat beberapa permasalahan yang dapat di rumuskan antara lain sebagai berikut:

1. Bagaimana ketentuan pengenaan pajak-pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan ?
2. Bagaimana kepastian hukum pengenaan PPh Final PHTB dalam penggunaan *pooling of interest method* pada penggabungan perusahaan ?
3. Bagaimana keadilan dalam pengenaan pajak-pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan ?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang ditetapkan, maka tujuan dari penelitian ini adalah :

1. Mengetahui dan menganalisis ketentuan pengenaan pajak-pajak Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan.
2. Mengetahui dan menganalisis kepastian hukum pengenaan PPh Final PHTB dalam penggunaan *pooling of interest method* pada penggabungan perusahaan.
3. Mengetahui dan menganalisis keadilan dalam pengenaan pajak-pajak Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.

D. Kegunaan / Manfaat Penelitian

Diharapkan penelitian ini dapat memberikan kontribusi baik secara teoritis kepada disiplin ilmu hukum yang ditekuni oleh peneliti maupun praktis kepada para praktisi hukum. Disini dapat dijelaskan kegunaan secara teoritis dan praktis bagi pengembangan ilmu pengetahuan maupun bagi praktek antara lain, yaitu :⁹

1. Kegunaan Teoritis

Secara teoritis, hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan dan bahan pustaka pada bidang Ilmu Hukum Kenotariatan dan memberikan kontribusi khususnya, mengenai kajian yuridis pengenaan pajak-pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.

⁹ Ediwarman, *Monograf Metodologi Penelitian Hukum Panduan Penulisan Skripsi, Tesis dan Disertasi*, Genta Publishing, Yogyakarta, 2016, halaman 63.

2. Kegunaan Praktis

- a. Bagi Pemerintah, hasil penelitian ini diharapkan sebagai sumbangan pemikiran pembaharuan peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pengenaan pajak-pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.
- b. Bagi Perusahaan, hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah sarana untuk mengidentifikasi kondisi peraturan mengenai pajak-pajak perusahaan melalui pengenaan pajak-pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.
- c. Bagi Mahasiswa, hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan, pengetahuan dan memberikan informasi kepada mahasiswa, mengenai pengenaan pajak-pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.
- d. Bagi Penulis, hasil penelitian ini merupakan syarat dalam menyelesaikan Program Studi Magister Kenotariatan bagian Hukum Keperdataan di Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.

E. Keaslian Penelitian

Bahwa sebelum menentukan judul penelitian ini, terlebih dahulu telah dilakukan penelusuran ke perpustakaan Pasca Sarjana UMSU terkait kemungkinan adanya judul penelitian yang sama dan dari hasil penelusuran yang dilakukan tidak ditemukan judul yang sama atau hampir sama dengan penelitian yang akan dilakukan penulis.

Dengan demikian maka dipastikan penelitian yang akan dilakukan oleh penulis ini belum pernah dilakukan dalam topik dan permasalahan yang sama. Jadi penelitian ini dapat disebut asli sesuai dengan asas-asas keilmuan yaitu jujur, rasional dan objektif serta terbuka. Semua ini merupakan implikasi etis dari proses menemukan kebenaran ilmiah, sehingga penelitian ini dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya secara ilmiah.

F. Kerangka Teori dan Konsepsi

1. Kerangka Teori

Setiap penelitian akan ada kerangka teoritis yang menjadi acuan dan bertujuan untuk mengidentifikasi terhadap dimensi sosial yang relevan oleh peneliti.¹⁰ Kerangka Teoritis merupakan susunan dari beberapa tanggapan, pendapat, cara, aturan, asas, keterangan sebagai satu kesatuan yang logis yang menjadi acuan, landasan, dan pedoman untuk mencapai tujuan dalam penelitian atau penulisan.¹¹ Berdasarkan definisi tersebut maka kerangka teoritis yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

a. Teori Kewenangan.

Di Indonesia dasar kewenangan menurut asas legalitas adalah merupakan prinsip negara hukum, sehingga semua tindakannya ditentukan dalam undang-undang. Asas legalitas merupakan prinsip

¹⁰ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia, Jakarta, 1989, halaman 125.

¹¹ Abdulkadir Muhammad, *Hukum dan Penelitian Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2004, halaman 73.

negara hukum yang sering dirumuskan *Hetbeginssel van wetmatigheid van bestuur*, yakni prinsip keabsahan pemerintahan.

HD Stout dengan mengutip pendapat Verhey, mengemukakan *Hetbeginssel van wetmatigheid van bestuur* mengandung 3 (tiga) aspek, yaitu:¹²

(1) Aspek Negatif (*Het Negatieve Aspect*).

Pertama, aspek negatif menentukan tindakan pemerintah tidak boleh bertentangan dengan undang-undang. Tindakan pemerintahan tidak sah jika bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

(2) Aspek Formal-Positif (*Het Formeel-Positieve Aspect*).

Kedua, aspek formil positif menentukan bahwa pemerintah hanya memiliki kewenangan tertentu sepanjang diberikan atau berdasarkan undang-undang.

(3) Aspek Materiil Positif (*Het Materieel-Positieve Aspect*).

Ketiga, aspek materiil positif menentukan undang-undang memuat aturan umum yang mengikat tindakan pemerintahan.

Hal ini berarti kewenangan itu harus memiliki dasar perundang-undangan dan juga bahwa kewenangan itu isinya ditentukan norma oleh undang-undangan. *Henc van Maarseveen* menggunakan dua istilah menjelaskan konsep kewenangan, yakni ketika menganalisis UUD sebagai *document van attribute*, digunakan istilah kekuasaan (*power*) sedangkan dalam menganalisis “pendelegasian” digunakan istilah wewenang (*authority*). Ia juga mengemukakan ada dua konsep kekuasaan, yaitu kekuasaan yang tidak terkait dengan hukum disebut *blotemacht* atau dalam Bahasa Inggris *neck power*.

Di sisi lain kekuasaan yang berdasarkan pada hukum disebut wewenang, secara teoritis kewenangan yang bersumber dari peraturan

¹² HD. Stout mengutip pendapat Verhey, dalam Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Cet.7, Grafindo Persada, Jakarta, 2011, halaman.90-92.

perundang-undangan diperoleh melalui 3 (tiga) cara yaitu, Atribusi (*Attributie*), Delegasi (*Delegatie*), dan Mandat (*Mandaat*), hal ini juga sesuai dengan pendapat *H.D van Wijk/Willem Konijnenbelt*. Menurut *H.D van Wijk/Willem Konijnenbelt* mendefinisikan sebagai berikut: ¹³

- Atribusi adalah pemberian wewenang pemerintahan oleh pembuat undang-undang kepada organ pemerintahan yang diperoleh berasal dari peraturan perundang-undangan. Dalam hal atribusi, penerima wewenang dapat menciptakan wewenang baru atau memperluas wewenang yang sudah ada.
- Delegasi adalah tidak ada penciptaan wewenang, yang ada hanya pelimpahan wewenang dari pejabat yang satu kepada pejabat lainnya. Tanggung jawab yuridis tidak lagi berada pada pemberi delegasi, tetapi beralih pada penerima delegasi.
- Mandat hanya bertindak untuk dan atas nama pemberi mandat, tanggung jawab akhir keputusan yang diambil penerima mandat tetap berada pada pemberi mandat.

Kewenangan sebagaimana dikemukakan oleh Indroharto yaitu kewenangan dalam arti yuridis adalah suatu kemampuan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk menimbulkan akibat-akibat hukum. Indroharto mengemukakan, bahwa wewenang diperoleh secara atribusi, delegasi, dan mandat, yang masing-masing dijelaskan sebagai berikut. Wewenang yang diperoleh secara atribusi, yaitu pemberian wewenang pemerintahan oleh pembuat undang-undang kepada pemerintahan yang diperoleh berasal dari peraturan perundang-undangan. Pada delegasi terjadilah pelimpahan suatu wewenang yang telah ada oleh Badan atau Jabatan Tata Usaha Negara yang telah memperoleh suatu wewenang secara atributif kepada Badan atau Jabatan Tata Usaha Negara lainnya. Jadi, suatu delegasi didahului oleh adanya

¹³ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Edisi Revisi, Rajawali Pers, Jakarta, 2011,halam.102.

suatu atribusi wewenang. Pada mandat, disitu tidak terjadi suatu pemberian wewenang baru maupun pelimpahan wewenang dari Badan atau Jabatan Tata Usaha Negara yang satu kepada yang lain.¹⁴

b. Teori Kepastian Hukum.

Kepastian hukum adalah "*sicherheit des Rechts selbst*" (kepastian tentang hukum itu sendiri). Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum; Pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches Recht*). Kedua, bahwa hukum itu didasarkan pada fakta (*Tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti "kemauan baik", "kesopanan". Ketiga, bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, di samping juga mudah dijalankan. Keempat, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah.

Menurut Kelsen, hukum adalah sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek "seharusnya" atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang harus dilakukan. Norma-norma adalah produk dan aksi manusia yang deliberatif dan undang-undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap

¹⁴ <https://www.hukumonline.com/klinik/detail/ulasan/lt5816ab6ea74a7/pengertian-atribusi--delegasi-dan-mandat>, Tanggal 11 Maret 2020.

individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum sehingga Negara mempunyai kewajiban untuk melindungi dan menjaga kepentingan rakyatnya sebagai organisasi kekuasaan yang serba meliputi dan berdaulat penuh dalam suatu wilayah, Negara harus memiliki karakteristik hukum modern yang tersusun sistematis dan rasional.¹⁵ Kepastian hukum juga merupakan salah satu dari ide hukum disamping keadilan dan kemanfaatan .

Konsep inilah yang menjadi landasan dari kepastian hukum, Dalam hal ini dapat dikatakan bahwa unsur-unsur turunan dari kepastian hukum yaitu:

1. Asas legalitas;
2. Adanya undang-undang yang mengatur tindakan yang berwenang sedemikian rupa, sehingga warga dapat mengetahui apa yang diharapkan;
3. Undang-undang tidak boleh berlaku surut; dan
4. Pengadilan yang bebas dari pengaruh kekuasaan yang lain.

Untuk dapat melakukan harmonisasi hukum di Indonesia yang bersifat plural, maka hukum harus dilihat sebagai sistem. C.F.G. Sunaryati Hartono menyatakan bahwa:

“Seluruh falsafah hukum, nilai-nilai, asas-asas, dan norma hukum, maupun aparatur dan lain-lain sumber daya manusia yang tergabung dalam lembaga dan organisasi hukum selanjutnya, proses dan prosedur serta interaksi dan pelaksanaan hukum yang secara utuh mewujudkan dan menggambarkan kehadiran tatanan hukum (*recthsorde* dan *rechtsordening*) yang menumbuh-kembangkan tatanan hukum kehidupan berbangsa dan bernegara dan

¹⁵ Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara Jilid I*, Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi RI, Jakarta, 2006, halaman 13.

bermasyarakat yang berdasarkan nilai-nilai Pancasila dan UUD 1945”.¹⁶

Pendapat dari Bachsan Mustafa yang mengatakan “pasti peraturan hukumnya” ini tak lepas dari teori Hans Kelsen yang menyatakan hukum sebagai sistem norma yang teratur secara hirarki, hukum yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi. Hirarki perundang-undangan yang tertinggi di Indonesia adalah UUD 1945 termasuk Pancasila yang tercantum pada Pembukaan UUD 1945 dan Pancasila merupakan norma dasar, maka perundang-undangan yang dibawahnya tidak boleh bertentangan dengan UUD 1945 dan Pancasila. Jenis dan hirarki perundang-undangan sebagaimana yang telah diatur pada Pasal 7 ayat (1) UU No.12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 15 Tahun 2019 terdiri atas: a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat; c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang; d. Peraturan Pemerintah; e. Peraturan Presiden; f. Peraturan Daerah Propinsi; dan g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Kepastian hukum, merupakan hal yang sangat penting untuk terlaksananya penegakan hukum sehingga kepastian memiliki arti ketetapan, sedangkan kepastian hukum memiliki arti perangkat hukum suatu negara yang mampu menjamin hak dan kewajiban setiap warga negara dan menjamin kepastian hukum diperlukan legitimasi hukum dan validasi hukum.

¹⁶ C.F.G. Sunaryati Hartono dalam Joni Emirzon, *Hukum Usaha Jasa*, Jakarta, 2010, halaman 785-786.

Peraturan yang tidak terlalu sering berganti-ganti mempunyai derajat kepastian yang relatif lebih tinggi dibanding peraturan yang terlalu sering berubah-ubah. Apalagi jika seringnya perubahan tersebut menyangkut hal-hal yang esensial. Hal tersebut selain akan membingungkan Wajib Pajak, juga akan menyulitkan Wajib Pajak Badan untuk membuat perencanaan bisnis strategis. Asas kepastian hukum menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat.¹⁷

Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar. Artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya.¹⁸

Tanpa adanya prosedur yang jelas, maka Wajib Pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi fiskus akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak juga dalam melayani hak-hak Wajib Pajak. Sommerfeld menegaskan bahwa untuk meningkatkan kepastian hukum perlu

¹⁷ *The New Encyclopaedia Britannica*, "Taxation", (London : Encyclopaedia Britannica, Inc, 1988), halaman 411.

¹⁸ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto . *Pengantar Ilmu Pajak : Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta, 2014.

disediakan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci, *advanced rulings*, maupun interpretasi hukum yang lainnya.¹⁹

Untuk memberikan kepastian hukum, maka seharusnya peraturan perpajakan harus terus-menerus disempurnakan, menyesuaikan dengan dinamika bisnis dan ekonomi. Namun, karena peraturan perpajakan jumlahnya sangat banyak serta beragam dan rumit, maka akan sulit untuk terus menerus melakukan tinjauan atas peraturan yang sudah dibuat. Sebab itulah, harus ada *review committee* untuk mengidentifikasi masalah-masalah yang terjadi di lapangan.²⁰

c. Teori Keadilan.

Teori-teori Hukum Alam sejak *Socrates* hingga *Francois Geny*, tetap mempertahankan keadilan sebagai mahkota hukum. Teori Hukum Alam mengutamakan “*the search for justice*”. Berbagai macam teori mengenai keadilan dan masyarakat yang adil. Teori-teori ini menyangkut hak dan kebebasan, peluang kekuasaan, pendapatan dan kemakmuran. Diantara teori-teori itu dapat disebut: Teori Keadilan Aristoteles dalam bukunya *nicomachean ethics* dan Teori Keadilan Sosial *John Rawl* dalam bukunya *a theory of justice* dan Teori Hukum dan Keadilan *Hans Kelsen* dalam bukunya *general theory of law and state*. Lebih lanjut *John Rawls* menegaskan pandangannya terhadap keadilan bahwa program penegakan keadilan yang berdimensi kerakyatan haruslah memperhatikan dua prinsip keadilan, yaitu;²¹

¹⁹ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto (dalam Ray M. Sommerfeld) . *Pengantar Ilmu Pajak : Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta, 2014, halaman 171.

²⁰ *Ibid.*

²¹ John, Rawls. *Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

Pertama, memberi hak dan kesempatan yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas seluas kebebasan yang sama bagi setiap orang.

Kedua, mampu mengatur kembali kesenjangan sosial ekonomi yang terjadi sehingga dapat memberi keuntungan yang bersifat timbal balik.

Dengan demikian, prinsip perbedaan diaturnya struktur dasar masyarakat sedemikian rupa sehingga kesenjangan prospek mendapat hal-hal utama kesejahteraan, pendapatan, otoritas diperuntukkan bagi keuntungan orang-orang yang paling kurang beruntung ini berarti keadilan sosial harus diperjuangkan untuk dua hal:

Pertama, melakukan koreksi dan perbaikan terhadap kondisi ketimpangan yang dialami kaum lemah dengan menghadirkan institusi-institusi sosial, ekonomi, dan politik yang memberdayakan.

Kedua, setiap aturan harus memposisikan diri sebagai pemandu untuk mengembangkan kebijakan-kebijakan untuk mengoreksi ketidak-adilan yang dialami kaum lemah. Sementara konsep “selubung ketidaktahuan” diterjemahkan oleh John Rawls bahwa setiap orang dihadapkan pada tertutupnya seluruh fakta dan keadaan tentang dirinya sendiri, termasuk terhadap posisi sosial dan doktrin tertentu, sehingga membuat adanya konsep atau pengetahuan tentang keadilan yang tengah berkembang.

Dengan konsep itu Rawls menggiring masyarakat untuk memperoleh prinsip persamaan yang adil dengan teorinya disebut sebagai “*Justice as fairness*”. sehingga negara sebagai otoritas dalam hal pemungutan pajak harus dapat memberikan kepastian hukum dan rasa keadilan bagi setiap warga negaranya sebagaimana telah dikemukakan oleh John Rawls

dalam Teori Keadilannya yang menyatakan bahwa hukum harus: pertama, memberikan setiap orang hak atas kebebasan sama besarnya dengan kebebasan orang lain, sehingga keuntungan masyarakat dibagi rata antara anggota masyarakat yang sama; kedua, jika terdapat situasi ketidaksamaan, maka hukum harus memberikan keuntungan kepada “golongan masyarakat paling kurang beruntung”, sehingga terwujud keseimbangan sosial ekonomi dalam masyarakat. Mengingat falsafah pajak harus memenuhi unsur keadilan dan mempunyai kepastian hukum bagi negara dan rakyat sehingga dapat diterima dengan baik oleh setiap warga negara, maka penting untuk menggunakan *teori utilitarianisme* dari Jeremy Bentham (1748-1832) dan didukung dengan teori keadilan dari John Rawls dalam pembuatan setiap undang-undang yang berkaitan dengan pemungutan pajak.²²

Konsep negara hukum memiliki karakteristik berbeda-beda untuk setiap negara, sehingga Indonesia dikenal konsep Negara Hukum Pancasila. Padmo Wahyono mengatakan bahwa pola yang diambil tidak menyimpang dari konsep negara hukum pada umumnya, namun dikodifikasikan dengan situasi Indonesia atau digunakan dengan ukuran pandangan hidup atau pandangan negara kita. Pancasila adalah falsafah negara dan pandangan hidup bangsa Indonesia, oleh sebab itu semua sistem hukum yang berlaku di Indonesia harus mengacu pada Pancasila.

Pancasila sebagai dasar negara juga memberikan pengaruh besar bagi hukum yang berlaku di Indonesia, Secara konsitusional negara dan

²² Dimiyati, Khudzaifah, *Teorisasi Hukum: Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia 1945-1990*, Muhammadiyah University Press: Surakarta, 2004.

pemerintah wajib mengatur dan mengelola perekonomian, cabang-cabang produksi, dan kekayaan alam dalam rangka mewujudkan “kesejahteraan sosial”, dengan memelihara “Kemanusiaan yang Adil dan Beradab”, serta memberikan “Keadilan Sosial bagi Seluruh Rakyat Indonesia” bagi warga negaranya, Mengingat dinyatakan dalam Dasar Negara Republik Indonesia yaitu Pancasila, pada Sila 2 (dua) dan 5 (lima) sebagai rumusan dalam berbangsa dan bernegara. Sebagai salah satu sumber penerimaan negara, pajak-pajak yang disetor perseroan-perseroan yang ada di Indonesia dapat memberikan kontribusi yang besar terhadap penerimaan negara. Pajak diharapkan dapat memberikan kemanfaatan yang sebesar-besarnya umumnya bagi negara dan khususnya bagi perseroan itu sendiri. Memang harapan perseroan akan menerima langsung kemanfaatan sebesar-besarnya atas pembayaran pajak yang telah dilakukan tidak dapat dipaksakan. Hal ini telah dibatasi dari defenisi pajak yang tertuang dalam UU Perpajakan yang menyebutkan bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Dalam perpajakan dikenal dua macam keadilan yaitu Keadilan Horisontal dan Keadilan Vertikal. Keadilan Horisontal artinya semua orang yang mempunyai kemampuan ekonomi atau mendapatkan tambahan kemampuan ekonomi yang sama harus dikenakan pajak yang sama. Sedangkan Keadilan Vertikal pada hakekatnya berkenaan dengan

kewajiban membayar pajak yang kemampuan membayarnya tidak sama, yaitu semakin besar kemampuannya untuk membayar pajak maka harus semakin besar tarif pajak yang dikenakan.

2. Konsepsi

1.1. Penggabungan Perusahaan

Menurut UU PT Nomor. 40 Tahun 2007 Pasal 1 ayat (9) “Penggabungan perusahaan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh satu perseroan atau lebih untuk menggabungkan diri dengan perseroan lain yang telah ada mengakibatkan *aktiva* dan *passiva* dari perseroan menggabungkan diri beralih karena hukum kepada perseroan yang menerima penggabungan dan selanjutnya status badan hukum perseroan yang menggabungkan diri berakhir karena hukum”.

1.2. Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Menurut pasal 1 ayat (2) PP Nomor 34 Tahun 2016 Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah: “Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak yaitu melalui penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha.

1.3. PPh Final PHTB

Menurut Pasal 4 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Junto Pasal 1 ayat (2) PP Nomor 34 Tahun 2016 PPh Final PHTB adalah pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan.

1.4. BPHTB

Menurut Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 10 UU No. 28 Tahun 2009 BPHTB adalah Pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan.

1.5. *Purchase Method*

Purchase method atau metode pembelian merupakan metode yang didasarkan pada asumsi bahwa penggabungan perusahaan adalah sebuah transaksi yang salah satu entitasnya memperoleh aktiva bersih dari perusahaan lain yang bergabung. Dengan metode ini, perusahaan yang membeli perlu mencatat aktiva yang diterima dan kewajiban yang ditanggung sebesar nilai wajarnya.²³

1.6. *Pooling of Interest*

Pooling of Interest atau metode penyatuan kepemilikan merupakan metode yang melihat bahwa kepemilikan perusahaan-perusahaan yang bergabung adalah satu kesatuan dan secara relatif tetap tidak berubah

²³ Septian Bayu Kristanto, *Penggabungan Usaha dan Pajak Penghasilan*, Jurnal Akuntansi, Volume 10, Nomor 1, 2010, hlm.73-94.

pada entitas akuntansi yang baru. Aktiva bersih pada penggabungan perusahaan perusahaan dibukukan sesuai dengan nilai buku (*book value*), serta tidak ada *goodwill* dan kenaikan nilai aktiva dan selisih biaya perolehan (*cost of investment*) dengan nilai buku aktiva perusahaan. Dalam proses tersebut tidak terdapat transaksi pembelian, sehingga tidak ada dasar pertanggungjawaban yang baru.²⁴

1.7. Perseroan Terbatas (PT)

Menurut Pasal 1 UU PT, PT adalah suatu badan hukum yang merupakan persekutuan modal, berdiri berdasarkan perjanjian, melakukan kegiatan usaha dengan modal awal yang seluruhnya terbagi dalam saham dan memenuhi persyaratan yang telah ditetapkan dalam undang-undang serta peraturan pelaksanaannya.

1.8. Aktiva

Menurut literatur Black's Law Dictionary 4th Edition dan Kamus Hukum Dzulkifli Umar aktiva adalah properti atau kekayaan dari semua jenis baik berwujud dan tidak berwujud yang memiliki manfaat ekonomi yang dimiliki sepenuhnya dan dimanfaatkan di masa yang akan datang. Yang dimaksud dengan kekayaan pada definisi tersebut adalah kekayaan yang berupa benda ataupun hak kuasa. dimana hal tersebut diperoleh di

²⁴ *Ibid*

masa lalu dan diharapkan bermanfaat di masa yang akan datang yang pada umumnya di nilai pada saat ini dengan satuan uang.²⁵

1.9. Passiva

Pasiva didefinisikan sebagai suatu pengorbanan yang dilakukan perusahaan atau entitas bisnis secara ekonomi dalam upaya menunjang kegiatan usaha di masa yang akan datang. Adanya pengorbanan secara ekonomi ini, diharapkan mampu menghasilkan nilai tambah bagi kegiatan usaha yang dijalankan suatu perusahaan atau entitas bisnis di masa depan.²⁶

G. Metode Penelitian

Agar penelitian tersebut memenuhi syarat keilmuan, maka diperlukan pedoman yang disebut metode penelitian. Metode penelitian adalah cara-cara berfikir dan berbuat, yaitu dipersiapkan dengan baik-baik untuk mengadakan penelitian dan untuk mencapai suatu tujuan penelitian. Dengan menggunakan metode, seorang diharapkan mampu untuk mengemukakan, menentukan, menganalisa suatu kebenaran, karena metode yang dapat memberikan pedoman tentang cara bagaimana seorang ilmuwan mempelajari, menganalisa serta memahami permasalahan yang dihadapi. Penelitian Hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah yang didasarkan pada metode, sistematika, dan pemikiran tertentu, yang

²⁵ Black, Henry Campbell , *Black's Law Dictionary Centennial Sixth Edition*, St. Paul, Minn: West Publishing co. 1990.

²⁶ <https://www.edusaham.com/2019/06/pengertian-pasiva-komponen-dan-jenis.html>, Tanggal 24 Februari 2020.

bertujuan untuk mempelajari satu atau beberapa gejala hukum tertentu dengan jalan menganalisisnya kecuali itu juga diadakan pelaksanaan yang mendalam terhadap fakta hukum tersebut, kemudian mengusahakan suatu pemecahan atas permasalahan-pemmasalahan yang timbul didalam gejala yang bersangkutan.²⁷

Oleh karena penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan dan teknologi yang bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodologis dan konstruksi terhadap data yang telah dikumpulkan dan diolah.

Dalam tesis ini, penulis menggunakan penelitian yakni :

1. Spesifikasi Penelitian.

Spesifikasi penelitian ini adalah penelitian deskriptif dan jenis penelitian ini adalah Penelitian Hukum Yuridis Normatif. Menurut Sugiyono penelitian deskriptif adalah metode yang digunakan untuk menggambarkan atau menganalisis suatu hasil penelitian tetapi tidak digunakan untuk membuat kesimpulan yang lebih luas.²⁸ Penelitian Yuridis Normatif adalah penelitian yang berusaha mensinkronisasikan ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku dalam perlindungan hukum terhadap norma-norma atau peraturan-peraturan hukum lainnya dengan kaitannya dalam penerapan peraturan-peraturan hukum itu pada prakteknya di lapangan.²⁹

²⁷ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif*, PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2007.

²⁸ Sugiyono, *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*, Alfabet: Bandung, 2009.

²⁹ Burhan Asofa, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: Rineka Cipta, 2001, hlm. 15

2. Metode Pendekatan.

Metode pendekatan yang digunakan dengan menganalisis ketentuan yang mengatur hal-hal yang menjadi permasalahan dengan didasarkan pada peraturan perundang-undangan, dengan menggunakan metode pendekatan undang-undang (*statute approach*) dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*) terkait hubungannya dengan peraturan lain serta kaitannya dengan penerapan dalam praktek. Dalam hal ini metode pendekatan dalam penelitian ini digunakan untuk menganalisis tentang pengenaan pajak-pajak atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.

3. Alat Pengumpulan Data.

Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi dokumen (bahan pustaka), yaitu :

a. Bahan Hukum Primer

Bahan Hukum yang bersifat autoritatif artinya mempunyai otoritas yang meliputi peraturan UU No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan UU No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan PHTB, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah

dan/atau Bangunan, dan Perjanjian, Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan berserta Perubahannya dan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 52/PMK.010/2017 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 205/PMK.010/2018.

b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum yang meliputi buku-buku bacaan, jurnal, artikel dan tulisan-tulisan dari surat kabar yang berisikan informasi tentang bahan primer.

c. Bahan Hukum Tersier

Merupakan bahan hukum penunjang pada dasarnya mencakup primer dan sekunder, yang lebih dikenal dengan nama bahan acuan bidang hukum atau bahan rujukan bidang hukum, misalnya abstrak perundang-undangan, bibliografi hukum, direktori pengadilan, ensiklopedia hukum, indeks majalah hukum, kamus hukum dan seterusnya.

4. Prosedur Pengambilan dan Pengumpulan Data.

Dalam mengumpulkan data diusahakan sebanyak mungkin data yang diperoleh atau dikumpulkan mengenai masalah-masalah yang berhubungan dengan penelitian ini, disini penulis akan menggunakan data sekunder, yaitu data yang diperoleh dengan cara sebagai berikut :

Studi Kepustakaan dan/atau dokumen yaitu; mencari konsep-konsep, teori-teori, pendapat-pendapat atau penemuan-penemuan dan peraturan

perundang-undangan, karya ilmiah para sarjana yang berhubungan erat dengan pokok permasalahan.

5. Analisis Data.

Untuk menganalisis data yang terhimpun dari penelusuran kepustakaan, maka penelitian ini menggunakan Analisis Kualitatif. Analisis Kualitatif ini pada dasarnya merupakan pemaparan tentang teori-teori yang telah ada, sehingga teori-teori tersebut dapat ditarik beberapa hal yang dapat dijadikan konklusi dalam penelitian ini. Jenis Analisis Data Kualitatif yaitu menganalisis data berdasarkan kualitasnya (tingkat keterkaitannya) yaitu menganalisis data berdasarkan pada kuantitas. Berkualitas dimaksud disini berhubungan dengan norma-norma, asas-asas, dan kaidah-kaidah yang relevan dengan akibat hukum kajian yuridis pengenaan pajak-pajak atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan. Analisis tersebut didasarkan pada ketentuan yang terdapat di dalam perundang-undangan yang tertulis.

BAB II

KETENTUAN PENGENAAN PAJAK-PAJAK PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN PADA PENGGABUNGAN PERUSAHAAN

A. Penggabungan Perusahaan

A.1. Pengertian dan Jenis Penggabungan Perusahaan

Istilah penggabungan perusahaan berasal dari Bahasa Indonesia berarti menggabungkan atau memfusikan. Secara umum penggabungan usaha adalah pernyataan dua atau lebih perusahaan yang terpisah menjadi satu entitas ekonomi karena satu perusahaan menyatu dengan (*uniting with*) perusahaan lain atau memperoleh kendali (*control*) atas *aktiva* dan operasi perusahaan lain.

Menurut Budi Untung “Penggabungan perusahaan dapat diartikan proses difusi atau penggabungan dua Perseroan dengan salah satu diantaranya tetap berdiri dengan nama Perseroannya, sedangkan yang lain lenyap dengan segala nama dan kekayaannya dimasukkan dalam Perseroan yang tetap berdiri tersebut.”³⁰

Menurut Hadori Yunus ³¹“Penggabungan badan usaha adalah usaha untuk menggabungkan suatu perusahaan dengan satu atau lebih perusahaan lain ke dalam satu kesatuan ekonomis.”

Menurut *Black's Law Dictionariy*, *Merger* adalah “*the fusion or absorbtion of one thing or right into another*” yang artinya perpaduan atau penyerapan satu hal atau hak ke yang lain, yang dalam hukum perusahaaan diartikan dengan:

³⁰ Budi Untung, *Hukum Merger*, Andi, Yogyakarta, 2019, halaman 2.

³¹ Hadori Yunus, *Akuntansi Keuangan Lanjutan*, Edisi pertama, BPFE: Yogyakarta, 2000.

*“an amalgamation of two corporation pursuant to statutory provision in which one of the corporation survives and the other disappears. The absorption of one company by another, the former losing its legal identity, and the latter retaining its own name and identity and acquiring assets, liabilities, franchises, and power of former; and absorbed company ceasing to exist as separate business entity.”*³² yang artinya penggabungan dua perusahaan berdasarkan ketentuan hukum di mana salah satu perusahaan bertahan dan yang lainnya menghilang. Penyerapan satu perusahaan oleh perusahaan lain, yang pertama kehilangan identitas hukumnya, dan yang kedua mempertahankan nama dan identitasnya sendiri dan memperoleh aset, kewajiban, waralaba, dan kekuatan yang sebelumnya; dan menyerap perusahaan yang tidak lagi ada sebagai entitas bisnis yang terpisah.

Menurut UU PT Nomor. 40 Tahun 2007 yang tertuang dalam Pasal 1 ayat (9): “Penggabungan adalah perbuatan hukum yang dilakukan oleh satu perseroan atau lebih untuk menggabungkan diri dengan perseroan lain yang telah ada yang mengakibatkan *aktiva* dan *passiva* dari perseroan yang menggabungkan diri beralih karena hukum kepada perseroan yang menerima penggabungan dan selanjutnya status badan hukum perseroan yang menggabungkan diri berakhir karena hukum.”

Dari definisi di atas, dapat diambil pemahaman bahwa penggabungan usaha merupakan usaha pengembangan atau perluasan perusahaan

³² Gunawan Widjaja, *Penggabungan (Merger) perusahaan Dalam Perspektif Monopoli*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002, halaman 47.

dengan cara menyatukan dua perusahaan atau lebih menjadi satu kesatuan ekonomi dimana terdapat satu perusahaan yang masih tetap berdiri dengan nama Perseroannya sedangkan perusahaan lain berakhir karena hukum.

Ada beberapa jenis penggabungan perusahaan dan juga beberapa alasan mengapa perusahaan harus melakukan ini, Penggabungan perusahaan biasanya dilakukan untuk memperluas jangkauan perusahaan, memperluas ke segmen baru atau mendapatkan pangsa pasar yang lebih besar. Semua ini dilakukan untuk meningkatkan nilai dari perusahaan itu sehingga perusahaan-perusahaan yang melakukan hal tersebut biasanya memiliki ukuran, pelanggan, skala operasi yang sama dan biasanya dilakukan untuk mendapatkan pangsa pasar, mengurangi biaya operasi, memperluas ke wilayah baru, menyatukan produk-produk, menumbuhkan pendapatan, dan meningkatkan laba yang semuanya akan berimbas pada keuntungan pemegang saham perusahaan.

Ada beberapa pengertian-pengertian dasar dalam unsur-unsur penggabungan perusahaan yaitu:

1. Penggabungan perusahaan adalah salah satu cara penyatuan perusahaan, disamping peleburan perusahaan (konsolidasi) dan pengambilalihan perusahaan (akuisisi).
2. Penggabungan perusahaan melibatkan dua pihak, yaitu satu perusahaan yang menerima penggabungan dan satu atau lebih perusahaan yang menggabungkan diri.

3. Perusahaan yang menerima penggabungan akan menerima pengambilalihan seluruh saham, harta kekayaan, hak, kewajiban, dan utang perusahaan yang menggabungkan diri.

Menurut Budi Untung, penggabungan perusahaan dapat dilakukan dalam beberapa jenis, antara lain :³³

1) Penggabungan Perusahaan Horizontal.

Adalah Penggabungan perusahaan di antara dua atau lebih perusahaan dimana semua perusahaan tersebut bergerak pada bidang bisnis (*line of business*) yang sama atau dapat dikatakan sebagian besar mempunyai pasar pembelian dan pasar penjualan yang sama-sama berlebur menjadi satu.

2) Penggabungan Perusahaan Vertikal.

Adalah suatu gabungan di antara dua perusahaan atau lebih dengan mana yang satu bertindak sebagai suplier bagi yang lainnya, atau dapat dikatakan penggabungan perusahaan vertikal ini terjadi apabila perusahaan bersatu dengan perusahaan lainnya, yang mengerjakan lebih lanjut barang-barang yang dibuat oleh perusahaan yang pertama.

3) Penggabungan Perusahaan Kon-generik.

Adalah Penggabungan perusahaan diantara 2 (dua) atau lebih perusahaan yang saling berhubungan tetapi bukan terhadap produk yang sama seperti pada penggabungan perusahaan horizontal dan bukan pula

³³ Budi Untung, *Hukum Merger*, Andi, Yogyakarta, 2019, halaman 2.

antara perusahaan hulu dengan hilir seperti dalam penggabungan perusahaan vertikal.

4) Penggabungan Perusahaan Konglomerat.

Adalah Penggabungan dua perseroan atau lebih yang tidak memiliki kesamaan bidang usaha, Sehingga aktivitas bisnis tidak berkaitan sama sekali antara perseroan yang menggabungkan diri dengan perseroan yang menerima penggabungan .

A.2. Tujuan dan Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Penggabungan Perusahaan

Sri Redjeki Hartono mengatakan tujuan penggabungan suatu perusahaan adalah untuk kemajuan dari masing-masing perusahaan dan secara tidak langsung adalah untuk dan demi keuntungan dan kepentingan orang-orang (pemilik) yang berada di belakang nama perusahaan yang bersangkutan. Di samping itu tujuan untuk memperluas usaha secara optimal, memperkokoh keadaan pasar baik untuk pembelian maupun penjualan dan memperoleh kedudukan keuangan yang lebih kuat.³⁴ Jadi, Penggabungan perusahaan ini dilakukan bertujuan untuk mencapai hal-hal sebagai berikut :³⁵

1. Memperbesar jumlah modal;
2. Menyelamatkan kelangsungan produksi;
3. Mengamankan jalur distribusi;

³⁴ Sri Redjeki Hartono, *Kapita Selektta Hukum Perusahaan*, Mandar Maju, Jakarta, 2000, halaman 50.

³⁵ Emmy Pangaribuan, *Perusahaan Kelompok (Group Company / Concern)*, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 2007, halaman 12.

4. Memperbesar sinergi perusahaan; dan
5. Mengurangi persaingan serta menuju kepada monopolistic.

Sebuah perusahaan ingin melakukan penggabungan perusahaan dengan perusahaan lain atau sebelum penggabungan perusahaan dilakukan, beberapa faktor minimal yang mesti dipertimbangkan dan diinvestigasikan terlebih dahulu, yaitu sebagai berikut :³⁶

1. Faktor Produksi.
2. Faktor Akuntansi dan Finansial.
3. Faktor Pajak.
4. Faktor Hukum.
5. Faktor Pemasaran.
6. Faktor Sumber Daya Manusia.
7. Dan beberapa faktor lainnya.

Istilah penggabungan usaha ini tentu bukanlah hal yang asing di lingkungan pelaku usaha atau badan usaha yang melakukan penggabungan perusahaan ini dengan berbagai faktor dan alasan yang mempengaruhi yaitu :³⁷

1. Konsentrasi Pasar.
Konsentrasi Pasar merupakan indikator awal untuk menilai apakah penggabungan perusahaan dapat mengakibatkan terjadinya praktik monopoli dan/atau persaingan usaha tidak sehat. Penggabungan perusahaan yang menciptakan konsentrasi pasar rendah tidak berpotensi mengakibatkan praktik monopoli dan/ atau persaingan usaha tidak sehat. Sebaliknya, Penggabungan perusahaan yang menciptakan konsentrasi pasar tinggi berpotensi mengakibatkan praktik monopoli dan/atau persaingan usaha tidak sehat bergantung pada analisis lainnya pada pasar bersangkutan.
2. Hambatan Masuk Pasar (*Barrier to Entry*).
Hambatan masuk pasar terdiri atas:
 - (1) Hambatan absolut berupa regulasi pemerintah, lisensi pemerintah, hak kekayaan intelektual.
 - (2) Hambatan struktural berupa kondisi penawaran dan permintaan, dalam hal ini misalnya jika *incumbent* menguasai *supply* yang diperlukan untuk melakukan produksi (misalnya sumber daya alam), perusahaan yang ada menguasai akses terhadap

³⁶ Budi Untung , *Hukum Merger*, Andi, Yogyakarta, 2019, halaman 53.

³⁷ *Ibid*

teknologi tinggi, *network effect* yang kuat, skala ekonomi, *sunk cost* yang besar dan biaya yang harus dikeluarkan jika konsumen beralih ke produk lain (*consumer's switching cost*) yang tinggi.

- (3) Hambatan berupa keuntungan strategis yang dinikmati oleh *incumbent*, misalnya *first mover advantage*, perilaku *incumbent* yang *aggressive* terhadap pendatang baru, diferensiasi produk yang banyak, *tying* dan *bundling*, atau perjanjian distribusi yang bersifat eksklusif.

3. Potensi Perilaku Anti Persaingan.

Setidaknya terdapat dua (2) potensi perilaku anti persaingan sebagai akibat penggabungan perusahaan, yakni efek unilateral (*unilateral effect*) dan terkoordinasi (*coordinated effect*). Penggabungan perusahaan yang melahirkan satu pelaku usaha yang relatif dominan terhadap pelaku usaha lainnya di pasar, memudahkan pelaku usaha tersebut untuk menyalahgunakan posisi dominannya demi meraih keuntungan yang sebesar-besarnya bagi perusahaan dan mengakibatkan kerugian bagi konsumen (tindakan unilateral). Tindakan unilateral dapat dilakukan baik kepada pelaku usaha lainnya yang lebih kecil maupun langsung kepada konsumen secara keseluruhan. Kondisi historis persaingan pada suatu pasar menjadi penting untuk diketahui dalam menilai kecenderungan ada atau tidaknya atau semakin menguatnya perilaku terkoordinasi pasca penggabungan perusahaan. Dalam melakukan analisis terhadap ketiga kriteria di atas, Komisi akan memperhatikan antara lain: sejauh mana pasar transparan sehingga antar pesaing bisa saling mengetahui strategi persaingan masing-masing, seberapa homogen atau terdiferensiasi produk yang dijual di pasar, keberadaan perusahaan maverick di pasar, yang dapat menyebabkan ketidakstabilan perilaku terkoordinasi, keterkaitan erat antar pesaing misalnya melalui kepemilikan saham silang atau kesamaan komisaris dan direksi, data historis tentang kemudahan masuknya pemain baru di pasar, adanya buyer power di pasar yang dapat memecah perilaku terkoordinasi, dan hal-hal lain yang menunjukkan timbulnya atau semakin menguatnya perilaku terkoordinasi pasca penggabungan perusahaan.

4. Efisiensi.

Dalam hal penggabungan perusahaan bertujuan untuk meningkatkan efisiensi, maka perlu dilakukan perbandingan antara efisiensi yang dihasilkan dengan dampak anti persaingan yang ditimbulkannya. sehingga hal nilai dampak anti persaingan melampaui nilai efisiensi yang diharapkan dan dicapai dari penggabungan perusahaan, maka persaingan yang sehat akan lebih diutamakan dibanding dengan mendorong efisiensi bagi pelaku usaha. Persaingan yang sehat baik langsung maupun tidak langsung akan dengan sendirinya melahirkan pelaku usaha yang lebih efisien di pasar. Argumen efisiensi harus diajukan oleh pelaku usaha yang akan melakukan penggabungan perusahaan dengan menunjukkan perhitungan efisiensi yang dihasilkan oleh penggabungan perusahaan yang bersangkutan dan keuntungan yang akan dinikmati oleh konsumen sebagai hasil dari efisiensi tersebut. Komisi akan melakukan penelitian secara mendalam terhadap argumen efisiensi yang diajukan oleh pelaku

usaha tersebut. Argumen efisiensi yang diajukan oleh pelaku usaha dapat mencakup penghematan biaya, peningkatan penggunaan kapasitas yang telah ada, peningkatan skala ekonomi, peningkatan jaringan atau kualitas produk, dan hal lain sebagai akibat penggabungan perusahaan.

5. Kepailitan.

Dalam hal kerugian konsumen lebih besar apabila badan usaha tersebut keluar dari pasar atau industri dibanding jika badan usaha tersebut tetap berada dan beroperasi di pasar atau industri, maka tidak terdapat kekhawatiran berkurangnya tingkat persaingan di pasar berupa praktik monopoli dan/ atau persaingan usaha tidak sehat. Argumen kepailitan harus diajukan oleh pelaku usaha yang akan melakukan penggabungan perusahaan dengan menunjukkan tanpa adanya penggabungan perusahaan, pelaku usaha tersebut mengalami kepailitan, dan hanya dengan penggabungan perusahaan kepailitan tersebut dapat dihindari.

Disamping itu juga suatu perusahaan melakukan penggabungan perusahaan disebabkan satu atau beberapa perusahaan mengalami kesulitan berkembang, baik karena kekurangan modal maupun karena lemahnya manajemen yang mengakibatkan kalah bersaing, sehingga perusahaan yang lemah membubarkan diri dan bergabung dengan perusahaan yang lebih kuat. Penggabungan perusahaan secara sederhana adalah tindakan pelaku usaha yang mengakibatkan:³⁸

1. Terciptanya konsentrasi kendali dari pelaku usaha yang sebelumnya independen kepada satu pelaku usaha atau kelompok usaha; atau
2. Beralihnya suatu kendali dari suatu pelaku usaha kepada pelaku usaha lainnya yang sebelumnya masing-masing independen sehingga menciptakan konsentrasi pengendalian atau konsentrasi pasar.

B . Pajak Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/atau Bangunan

B.1. PPh Final Pengalihan Hak atas tanah dan/atau bangunan

³⁸ Lampiran Peraturan Komisi Pengawas Persaingan Usaha No. 2 Tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan Penggabungan atau Peleburan Badan Usaha dan Pengambilalihan Saham Perusahaan yang Dapat Mengakibatkan Praktek Monopoli dan Persaingan Usah Tidak Sehat, h.5.

B.1.1. Dasar Hukum

Pada dasarnya PPh itu menerapkan prinsip *global taxation*, dikarenakan atas seluruh penghasilan, dari manapun asalnya baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia (*world-wide income concept*). Namun UU PPh tidak sepenuhnya menganut *unitary tax system* (suatu skedul tarif diterapkan atas seluruh penghasilan) dan *comprehensive income taxation*. Atas kategori penghasilan tertentu UU PPh masih membolehkan penerapan *schedular tax system* yaitu pengenaan PPh atas jenis dan sumber penghasilan tertentu dengan perlakuan pengenaan baik sifat, tarif, besar dan tata cara secara tersendiri dan berbeda. Pengenaan PPh yang bersifat Final, berdasarkan teori disebut *schedular taxation*.

Dasar pertimbangannya kesederhanaan pemungutan, keadilan atau pemerataan pengenaan dan memperhatikan perkembangan ekonomi. Pasal 17 ayat (7) UU PPh memberikan wewenang kepada Peraturan Pemerintah atau Keputusan Menteri Keuangan untuk menerapkan tarif tersendiri. Sistem skedular dengan tarif tunggal final akan mengurangi potensi penerimaan pajak karena tidak mempunyai sifat progresif dan mengesampingkan rasa keadilan bila dikaitkan dengan *income bracket*. *Schedular tax system* dengan tarif tersendiri diterapkan terhadap penghasilan tertentu yang dikenakan PPh berdasarkan ketentuan UU PPh.

Penghasilan yang dikenakan PPh Final tidak perlu digabungkan dengan penghasilan lain yang non final dalam penghitungan PPh pada SPT Tahunan PPh. Jumlah PPh Final yang telah dibayar sendiri atau

dipotong pihak lain tidak dapat dikreditkan, Biaya-biaya yang digunakan untuk memperoleh penghasilan yang dikenakan PPh Final tidak dapat dikurangkan sebagai biaya dalam menghitung PPh.

Berdasarkan jenis penghasilan objek pajak tertentu yang dikenakan PPh dengan sistem pemajakan skedular, PPh Final dapat digolongkan ke dalam 6 (enam) kelompok yang dapat dilihat pada ketentuan: Pasal 4 (2), Pasal 15, Pasal 17 (2) d, Pasal 19, Pasal 21 (5), dan Pasal 22 (2) UU PPh dan aturan pelaksanaannya.

Kategori PPh Final berdasarkan Pasal 4 ayat (2) adalah sebagai berikut :

1. PPh Final Bunga Deposito dan Tabungan lainnya;
2. PPh Final Bunga Obligasi dan Surat Utang Negara;
3. PPh Final Bunga Simpanan Anggota (OP) Koperasi;
4. PPh Final Hadiah Undian;
5. PPh Final Transaksi Saham, Sekuritas Lainnya, dan Derivatif yang Diperdagangkan di Bursa;
6. PPh Final Perusahaan Modal Ventura dari Transaksi Penjualan Saham atau Pengalihan Penyertaan Modal pada Perusahaan Pasangannya;
7. PPh Final Pengalihan Hak Tanah dan Bangunan dan PPJBTB beserta perubahannya; (PHTB-PPJBTB);
8. PPh Final Usaha Jasa Konstruksi;
9. PPh Final Usaha Real Estate;
10. PPh Final Persewaan Tanah dan/atau Bangunan;
11. PPh Final Usaha Mikro Kecil dan Menengah;

12. PPh Final atas Penghasilan Tertentu Lainnya (berdasarkan PP).

Dasar Hukum PPh Final PHTB dan PPJBTB dalam penggabungan usaha adalah:

1. Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945;
2. Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Perolehan Tanah dan Bangunan (PPh PHTB);
4. Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1996 tentang Perubahan Pertama PP Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran PPh PHTB;
5. Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 1999 tentang Perubahan Kedua PP Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran PPh PHTB;
6. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga PP Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran PPh PHTB;
7. PP No. 34 Tahun 2016 tentang PPh atas penghasilan dari PHTB dan PPJBTB beserta perubahannya yang menggantikan PP No. 71 tahun 2008 tentang perubahan ketiga PP No. 48 tahun 1994 tentang Pembayaran PPh PHTB dan PPJBTB beserta perubahannya.
8. Peraturan Menteri Keuangan No. 261/PMK.03/2016 tanggal 30 Desember 2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan PPh atas penghasilan dari PHTB dan PPJBTB beserta perubahannya.

9. Peraturan Direktorat Jenderal Pajak No Per-18/PJ/2017 Tanggal 7 November 2017 tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran PPh atas penghasilan dari PHTB dan PPJBTB beserta perubahannya.
10. Peraturan Direktorat Jenderal Pajak No PER-26/PJ/2016 Tanggal 22 November 2016 tentang Perubahan atas Peraturan Direktorat Jenderal Pajak No PER-18/PJ/2017 Tanggal 7 November 2017 Tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran PPh atas penghasilan dari PHTB dan PPJBTB beserta perubahannya.

B.1.2. Subjek dan Objek

PPh Final Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (PPh Final PHTB) dalam penggabungan usaha dikenakan atas penghasilan yang berasal dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan PPJBTB beserta perubahannya.

Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (PHTB) adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan melalui:

1. Penjualan,
2. Tukar-menukar,
3. Pelepasan hak,
4. Penyerahan hak,
5. Lelang,
6. Hibah,

7. Waris, atau
8. Cara lain yang disepakati para pihak.

Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara lain yang disepakati para pihak melalui :

1. Sewa guna usaha dengan hak opsi (*finance lease*).
2. *Sale and lease back*.
3. Penyetoran modal saham dalam bentuk tanah dan/atau bangunan (*inbrenng, in-kind participation*).
4. Penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha (Penggabungan perusahaan, *consolidation, expantion, take over*).
5. Pembubaran badan hukum (likuidasi).
6. Putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap.

Penghasilan dari Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah dan/atau Bangunan beserta perubahannya adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh:

1. Pihak penjual yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli pada waktu pertama kali ditandatangani, atau;
2. Pihak pembeli yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli sebelum terjadinya perubahan atau adendum perjanjian pengikatan jual beli, dalam hal terjadi perubahan pihak pembeli dalam perjanjian pengikatan jual beli tersebut.

Pengecualian dari pembayaran atau pemungutan PPh diberikan Direktorat Jenderal Pajak dengan penerbitan SKB PPh Final Pengalihan

Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah dan/atau Bangunan adalah :³⁹

1. Objek pajak berpenghasilan di bawah PTKP yang mengalihkan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dengan jumlah bruto pengalihan dibawah Rp. 60.000.000 dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah.
2. Hibah Tanah dan Bangunan dari objek pajak kepada :
 - Keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat,
 - Badan keagamaan, pendidikan, sosial termasuk yayasan, koperasi atau objek pajak yang menjalankan usaha mikro dan kecil, sepanjang tidak ada hubungan dengan pekerjaan, usaha, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan.
3. Hibah Tanah dan Bangunan dari badan kepada badan keagamaan, pendidikan, sosial termasuk yayasan, koperasi atau objek pajak yang menjalankan usaha mikro dan kecil, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha kepemilikan, pekerjaan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan.
4. Pengalihan Harta berupa Tanah dan Bangunan karena Waris.
5. Pengalihan Harta berupa Tanah dan Bangunan oleh badan dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran usaha yang telah ditetapkan Menteri Keuangan untuk menggunakan nilai buku.

³⁹<https://www.pajakku.com/forum-topic/5d81d1d27c62d906690ba0d8/Tata-Cara-Pemberian-Pengecualian-Dari-Kewajiban-Pembayaran-Atau-Pemungutan-Pajak-Penghasilan-Atas-Penghasilan-Dari-Pengalihan-Hak-Atas-Tanah-Dan/Atau-Bangunan?page=1>, Tanggal 10 Juni 2020.

6. Pengalihan harta berupa bangunan oleh objek pajak atau badan dalam rangka melaksanakan perjanjian bangun guna serah, atau pemanfaatan barang milik negara berupa tanah dan/atau bangunan.
7. Pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan oleh objek pajak atau badan yang tidak termasuk sebagai subjek pajak.

B.1.3. Perhitungan Pajak Terutang

Definisi dari pengalihan atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan adalah: penjualan, tukar-menukar, perjanjian pemindahan hak, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah atau cara lain yang disepakati dengan pihak lain selain Pemerintah; penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak atau cara lain yang disepakati dengan Pemerintah guna pelaksanaan pembangunan, termasuk pembangunan untuk kepentingan umum yang tidak memerlukan persyaratan khusus; atau penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain kepada Pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus. Dengan demikian, atas segala kegiatan yang menyebabkan berpindahnya hak atas tanah dan/atau bangunan dari satu pihak ke pihak lain dalam rangka penggabungan perusahaan akan dikenakan pajak berdasarkan ketentuan dalam Pasal 4 ayat (2) UU Pajak Penghasilan Junto Pasal 1 ayat (2) PP Nomor. 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan PHTB.

Pemerintah telah mengeluarkan peraturan baru terkait pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan melalui Peraturan Pemerintah Nomor 34 tahun 2016 tentang PPh PHTB dan PPJBTB beserta perubahannya. Salah satu pertimbangan dikeluarkannya kebijakan baru tersebut adalah dalam rangka percepatan pelaksanaan program pembangunan pemerintah untuk kepentingan umum, pemberian kemudahan dalam berusaha, serta pemberian perlindungan kepada masyarakat berpenghasilan rendah.⁴⁰

Berdasarkan aturan baru tersebut, tarif PPh Final atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Jadi perhitungan PPh Final PHTB adalah:

PPh Final PHTB = 2,5% X Jumlah Bruto Nilai Pengalihan Hak atas Tanah dan /atau Bangunan.

Contoh Kasus Perhitungan :

PT. I bekerja sama dengan J mengembangkan kawasan perumahan di tanah milik J. Dalam perjanjian kerja sama tersebut, bagi hasil masing-masing 50%. PT. I menerima seluruh pembayaran dari pembeli dan surat kuasa untuk menandatangani PPJB serta AJB (untuk memecah sertifikat). 1 Agustus 2017, PT. I menandatangani PPJBTB dengan K dan menerima uang muka Rp 250 Juta dari harga rumah Rp 750 Juta. 2 Agustus 2017,

⁴⁰ Gatot, S.M, Faisal, *How To Be A Smarter Taxpayer, Bagaimana Menjadi Wajib Pajak Yang Lebih Cerdas*, PT. Grasindo, Jakarta, 2009, halaman 31.

PT. I mentransfer Rp 125 Juta kepada J. 6 Agustus 2017, pelunasan rumah sebesar Rp 500 Juta melalui KPR Bank L. AJB ditandatangani PT. I, K, Notaris/PPAT M pada tanggal 7 Agustus 2017. J menerima pembayaran Rp 250 Juta dari PT. I 8 Agustus 2017.

Perhitungan PPh Final PHTB adalah sebagai berikut :

- ~ PT. I terutang PPh Final PHTB-PPJBTB atas pembayaran dari K pada 1 Agustus 2017 = $2,5\% \times \text{Rp } 250 \text{ Juta} = \text{Rp } 6,25 \text{ Juta}$ (JT 15 September 2017).
- ~ J terutang PPh Final PHTB-PPJBTB atas pembayaran dari PT. I pada 2 Agustus 2017 = $2,5\% \times \text{Rp } 125 \text{ Juta} = \text{Rp } 3,125 \text{ Juta}$ (JT 15 September 2017).
- ~ PT. I terutang PPH Final PHTB-PPJBTB atas pembayaran dari Bank L pada 6 Agustus 2017 = $2,5\% \times \text{Rp } 500 \text{ Juta} = \text{Rp } 12,5 \text{ Juta}$ (JT sebelum AJB ditandatangani, 7 Agustus 2017).

B.2. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB)

B.2.1.Dasar Hukum

Dasar Hukum BPHTB adalah 1) UU No. 18 Tahun 1997 tentang PDRD (Pajak Daerah dan Retribusi Daerah) sebagaimana telah diubah dengan UU No. 28 Tahun 2009 yang tertuang dalam :

- 1) Pasal 85 sampai dengan Pasal 93 mengenai ketentuan material;
- 2) Pasal 2, 95-107, 157-159, 165-166, 168, 170, 172-175, dan Pasal 177-178 mengenai ketentuan formal;
- 3) Pasal 1 mengenai pengertian umum.

- 4) Peraturan Daerah (PERDA) Kabupaten atau Kota.
- 5) Peraturan Kepala Daerah mengenai peraturan bupati dan peraturan wali.

Dasar pemungutan BPHTB adalah peraturan daerah yang memuat ketentuan mengenai objek pajak, subjek pajak, wajib pajak, tarif pajak, dasar pengenaan pajak, dan lain-lain. Selanjutnya bahwa “Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan.” BPHTB pada dasarnya dikenakan atas setiap perolehan hak yang diterima oleh orang atau badan dan terjadi dalam wilayah hukum Indonesia. BPHTB merupakan pajak yang terutang dan harus dibayar oleh pihak yang memperoleh suatu hak atas tanah dan/atau bangunan agar akta atau risalah lelang, atau surat keputusan pemberian hak dapat dibuat dan ditandatangani oleh pejabat yang berwenang. Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh pribadi atau badan. Pada dasarnya perolehan hak merupakan hasil dari suatu pengalihan hak dari suatu pihak yang memiliki atau menguasai suatu tanah dan bangunan kepada pihak lain yang menerima hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut.⁴¹

Dalam kaitannya dengan Bea Perolehan Hak Atas tanah dan/atau bangunan atau yang lebih dikenal dengan BPHTB, berdasarkan ketentuan Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 10 UU No. 28 Tahun 2009 tentang

⁴¹ Marihot Pahala Siahaan, SE, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, Teori dan Praktek*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2003, halaman 42-43.

BPHTB bahwa “Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan adalah Pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan, yang selanjutnya disebut Pajak.”

B.2.2. Subjek Dan Objek

Berdasarkan Pasal 86 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD disebutkan bahwa subjek pajak BPHTB adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan⁴² dengan kata lain adalah pihak atau badan usaha yang menerima atau memperoleh pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan. Subjek pajak yang dikenakan kewajiban membayar pajak menjadi wajib pajak akibat suatu perbuatan atau peristiwa hukum yang menyebabkan beralihnya hak atas tanah dan/atau bangunan.

Sedangkan subjek pajak yang tidak dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB) berdasarkan Pasal 85 ayat (4) adalah :⁴³

1. Perwakilan Diplomatik, Konsulat dengan asas timbal balik.
2. Negara untuk penyelenggaraan Pemerintahan dan/atau pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum.
3. Badan/Perwakilan Organisasi Internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat tidak menjalankan usaha

⁴² Gatot S.M. Faisal, *How To Be A Smarter Taxpayer, Bagaimana Menjadi Wajib Pajak Yang Lebih Cerdas*, PT. Grasindo, Jakarta, 2009, halaman 31.

⁴³ Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pasal 85 ayat (4).

atau melakukan kegiatan diluar fungsi dan tugas badan atau perwakilan organisasi tersebut.

4. Orang Pribadi atau Badan yang memperoleh objek pajak karena konversi hak atau peraturan hukum lain tanpa perubahan nama.
5. Orang Pribadi atau Badan yang memperoleh objek pajak karena wakaf.
6. Orang Pribadi atau Badan yang memperoleh objek pajak untuk kepentingan ibadah.

Objek pajak BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yaitu terhadap peristiwa hukum atau perbuatan hukum atas transaksi dan pengalihan haknya yang meliputi pemindahan hak sehingga pemberian hak baru dapat di peroleh hak tersebut.

Berdasarkan Pasal 85 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD disebutkan bahwa objek bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Adapun kriteria yang objek bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan menurut Pasal 85 ayat (2) huruf a dan b tentang objek bea perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan menyatakan bahwa Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat tersebut meliputi:

1. pemindahan hak karena:
 - 1) jual beli;
 - 2) tukar-menukar;
 - 3) hibah;
 - 4) hibah wasiat;

- 5) waris;
2. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya;
 - 1) pemisahan hak yang mengakibatkan pengalihan;
 - 2) penunjukan pembeli dalam lelang;
 - 3) pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;
 - 4) Penggabungan usaha;
 - 5) peleburan usaha;
 - 6) pemekaran usaha;
 - 7) hadiah.
 3. pemberian hak baru karena:
 - 1) kelanjutan pelepasan hak;
 - 2) di luar pelepasan hak.

Selanjutnya, dalam ayat (3) dinyatakan: hak atas tanah sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) adalah:

1. hak milik;
2. hak guna usaha;
3. hak guna bangunan;
4. hak pakai;
5. hak milik atas satuan rumah susun;
6. hak pengelolaan.

Sementara itu, menurut Pasal 85 ayat (4) UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Tidak termasuk sebagai Objek Pajak adalah Objek Pajak yang diperoleh:⁴⁴

1. Objek pajak yang diperoleh perwakilan diplomatik, konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik;
2. Objek pajak yang diperoleh Negara untuk penyelenggaraan pemerintahan dan atau untuk pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum;
3. Objek pajak yang diperoleh badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri dengan syarat tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan lain di luar fungsi dan tugas badan atau perwakilan organisasi tersebut;
4. Objek pajak yang diperoleh orang pribadi atau badan karena konversi hak atau karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama;
5. Objek pajak yang diperoleh orang pribadi atau badan karena wakaf;
6. Objek pajak yang diperoleh orang pribadi atau badan yang digunakan untuk kepentingan ibadah.

Dalam hal ini yang dimaksud dengan tanah dan bangunan yang digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan dan/atau untuk pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum adalah tanah dan bangunan yang digunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan baik Pemerintah Pusat maupun oleh Pemerintah Daerah dan kegiatan yang

⁴⁴ Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Pasal 85 ayat (4).

semata-mata tidak ditujukan untuk mencari keuntungan, misalnya, tanah dan/atau bangunan yang digunakan untuk instansi pemerintah, rumah sakit pemerintah, jalan umum.

B.2.3.Perhitungan Pajak Terutang

Tarif BPHTB Pasal 88 ayat (1) dan (2) UU No. 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (PDRD) disebutkan bahwa tarif BPHTB ditetapkan paling tinggi sebesar 5% dan ditetapkan dengan Peraturan Daerah.

Secara umum, Dasar Pengenaan Pajak BPHTB adalah Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP). Pada dasarnya ada 3 jenis nilai (harga) yang menjadi NPOP, yaitu Nilai Pasar, Harga Transaksi, dan Harga Transaksi Risalah Lelang. Pada pasal 87 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD menentukan yang menjadi NPOP sebagai dasar pengenaan pajak untuk masing-masing jenis perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah sebagai berikut :

1. jual beli adalah harga transaksi;
2. tukar menukar adalah nilai pasar;
3. hibah adalah nilai pasar;
4. hibah wasiat adalah nilai pasar;
5. waris adalah nilai pasar;
6. pemasukan dalam peseroan atau badan hukum lainnya adalah nilai pasar;
7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah nilai pasar;

8. peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap adalah nilai pasar;

Bila nilai pasar atau harga transaksi yang menjadi NPOP tidak diketahui ataupun lebih rendah dari NJOP PBB, maka dasar pengenaan pajak yang digunakan adalah NJOP PBB berdasarkan Pasal 87 ayat (3) UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD.

Cara Penghitungan BPHTB

Perhitungan BPHTB berdasarkan ketentuan Pasal 88 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD adalah sebagai berikut:

$$\mathbf{BPHTB = MAX\ 5\% \times (NPOP-NPOPTKP)\ \text{atau}\ MAX\ 5\% \times (NJOP-NPOPTKP)}$$

Contoh Kasus Perhitungan :

Si A membeli sebuah rumah dari si B di Medan dengan luas tanah 200m² dan luas bangunan 100m² dengan harga transaksi 175.000.000. Berdasarkan NJOP, harga tanah Rp700.000 per m². Perhitungan BPHTB terutang adalah :

NJOP Tanah: 200m ² x Rp700.000	=	Rp140.000.000
NJOP Bangunan: 100m ² x Rp600.000	=	<u>Rp 60.000.000</u> +
NJOP Tanah dan Bangunan	=	Rp200.000.000
Harga Transaksi		Rp.125.000.000
NPOP		Rp 200.000.000
NPOPTKP	=	<u>Rp 60.000.000</u> –
NPOPKP	=	Rp 140.000.000
BPHTB yang harus dibayar 5% x Rp140.000.000 = Rp7.000.000		

C. Ketentuan Pengenaan Pajak-Pajak Pengalihan Hak Tanah Dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan

Dalam Penggabungan perusahaan, terdapat perusahaan yang menggabungkan diri dimana terdapat pihak badan usaha yang menerima atau memperoleh pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan juga pihak badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan. Menurut UU Perseroan Terbatas No. 40 Tahun 2007 Pasal 122 ayat (3) huruf a disebutkan bahwa aktiva dan pasiva perseroan yang menggabungkan atau meleburkan diri beralih karena hukum kepada perseroan yang menerima penggabungan atau perseroan hasil peleburan.

Aktiva yang dialihkan dalam penggabungan perusahaan terdiri dari :

1. Aktiva lancar
 - 1) Kas
 - 2) Surat-surat berharga
 - 3) Piutang Usaha
 - 4) Wesel Tagih
 - 5) Perlengkapan
 - 6) Persediaan Barang Dagangan

2. Aktiva Tetap

Aktiva tetap terdiri dari :

- 1) Aktiva berwujud
 - a. Peralatan
 - b. Tanah dan Bangunan
 - c. Mesin

d. Kendaraan

2) Aktiva tidak berwujud

1) Hak Paten

2) Good Will

3) Hak Cipta

Sedangkan pasiva yang beralih dalam penggabungan perusahaan dapat berupa :

1. Pasiva Jangka Pendek

Pasiva jangka pendek terdiri dari :

1) Hutang Dagang

2) Wesel Bayar

3) Pendapatan diterima dimuka

4) Hutang Deviden

5) Hutang Pajak

6) Hutang Gaji

2. Pasiva Jangka Panjang

Pasiva jangka panjang terdiri dari :

1) Hutang Bank

2) Hutang Hipotik

3) Hutang Obligasi

Diantara aktiva yang beralih ini, terdapat tanah dan/atau bangunan seperti lahan usaha, pabrik atau gedung usaha yang dialihkan akibat terjadinya penggabungan perusahaan.

Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan dapat diilustrasikan pada contoh berikut :

PT. A dan PT. B sepakat melakukan penggabungan perusahaan. PT. A mengalihkan aktiva bersih berupa tanah dan/atau bangunan kepada PT. B melalui penggabungan usaha. Nilai buku tanah dan/atau bangunan PT. A adalah Rp 750.000.000, sedangkan nilai wajar atau nilai pasarnya (*market price*) sebesar Rp 1.000.000.000.

Berdasarkan ilustrasi di atas, dapat diketahui bahwa PT. A disebut sebagai pihak atau badan usaha yang mengalihkan tanah dan/atau bangunan atau badan usaha yang memperoleh penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Sedangkan PT. B disebut sebagai pihak atau badan usaha yang menerima atau memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) UU PPh Junto Pasal 1 ayat (1) huruf a dan Pasal 2 PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB dan PPJBTB Junto Pasal 1 ayat (1) huruf a dan ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian, Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan berserta Perubahannya disebutkan bahwa atas penghasilan yang diterima atau diperoleh badan usaha yang berasal dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan atau pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan

perusahaan akan dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final (PPh Final PHTB).

Disamping itu pihak yang menerima atau memperoleh pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan berdasarkan ketentuan Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 10 UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD Junto Peraturan Daerah Kota / Kabupaten tentang BPHTB dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.

BAB III

KEPASTIAN HUKUM PENGENAAN PPh FINAL PHTB PADA PENGGABUNGAN PERUSAHAAN DENGAN MENGGUNAKAN POOLING OF INTEREST METHOD

A. Metode Penggabungan Perusahaan

A.1. *Purchase Method*

Purchase Method atau metode pembelian merupakan metode yang didasarkan pada asumsi bahwa penggabungan perusahaan adalah sebuah transaksi yang salah satu entitasnya memperoleh aktiva bersih dari perusahaan lain yang bergabung. Dengan metode ini, perusahaan yang membeli perlu mencatat aktiva yang diterima dan kewajiban yang ditanggung sebesar nilai wajarnya. Berdasarkan metode pencatatannya, penggabungan perusahaan dengan nilai buku sekilas lebih menguntungkan karena dapat terhindar dari PPh atas laba selisih kenaikan aktiva (objek pajak). Sedangkan penggabungan perusahaan dengan nilai pasar akan memberi keuntungan laba kena pajak yang lebih minim di masa depan karena tertuang didalam UU PPh Pasal 11A ayat (1) dan depresiasi yang lebih besar dari kenaikan nilai aktiva.

Menurut pendapat Hadori Yunus⁴⁵: Metode pembelian atau *purchase method*, yaitu apabila di dalam suatu kombinasi usaha dari dua atau lebih badan usaha, dimana bagian yang terpenting dari pemilikan perusahaan atau perusahaan-perusahaan yang diperoleh itu dieliminasi, atau apabila penggabungan badan usaha tersebut berakibat para pemilik perusahaan yang bergabung tidak lagi ikut berpartisipasi secara

⁴⁵ Hadori Yunus, *Akuntansi Keuangan Lanjutan*, Edisi pertama, BPFE: Yogyakarta, 2000.

substansil di dalam perusahaan tunggal yang dibentuk. Dengan lain perkataan, sebagai akibat kombinasi usaha itu terjadi (timbul) suatu pemilikan baru.

Sedangkan menurut pendapat Suad Husnan⁴⁶: Metode pembelian (*by purchase*) Metode ini mencatat kekayaan perusahaan yang diakuisisi pada harga pasar yang wajar (*fair market value*) pada buku perusahaan yang melakukan akuisisi. Dengan demikian, maka perusahaan yang melakukan akuisisi dapat menentukan harga perolehan yang baru (*new cost basis*) untuk aktiva-aktiva yang diakuisisi. Pada metode ini, istilah akuntansi "*goodwill*" diciptakan. *Goodwill* merupakan selisih antara harga yang dibayar dengan nilai pasar yang wajar dari aktiva yang diakuisisi.⁴⁷

A.2. Pooling Of Interest Method

Pooling of Interest Method atau metode penyatuan kepemilikan merupakan metode yang melihat bahwa kepemilikan perusahaan-perusahaan yang bergabung adalah satu kesatuan dan secara relatif tetap tidak berubah pada entitas akuntansi yang baru. Aktiva bersih pada penggabungan perusahaan perusahaan dibukukan sesuai dengan nilai buku (*book value*), serta tidak ada *goodwill* dan kenaikan nilai aktiva dan selisih biaya perolehan (*cost of investment*) dengan nilai buku aktiva perusahaan. Dalam proses tersebut tidak terdapat transaksi pembelian, sehingga tidak ada dasar pertanggungjawaban yang baru.

⁴⁶ Husnan, Suad dan Enny Pudjiastuti, *Dasar-Dasar Manajemen Keuangan*, Edisi Ketujuh, UPP STIM YKPN: Yogyakarta, 2015.

⁴⁷ [https://dwiermayanti.wordpress.com/2009/10/15/Penggabungan \(Merger\)-badan-usaha-akuisisi](https://dwiermayanti.wordpress.com/2009/10/15/Penggabungan-(Merger)-badan-usaha-akuisisi), Tanggal 11 Agustus 2020.

Menurut Hadori Yunus⁴⁸ :Metode penyatuan kepentingan (*by pooling of interest*), yaitu pada Msuatu kombinasi usaha dari dua atau lebih badan usaha, dimana pemegang-pemegang dari bagian penting atas pemilikan masing-masing badan usaha itu menjadi pemilik dari badan usaha yang kemudian memiliki harta kekayaan dan usaha-usaha dari perusahaan yang bergabung, baik secara langsung atau melalui satu atau lebih anak perusahaan.

Sedangkan menurut Suad Husnan⁴⁹ :Metode penyatuan kepentingan (*by pooling of interest*) Dengan metode ini, aktiva-aktiva perusahaan baru dinilai sama dengan nilai buku dari perusahaan yang mengakuisisi dan diakuisisi. Perusahaan yang baru, dimiliki bersama oleh para pemegang saham perusahaan-perusahaan lama, aktiva total dan ekuitas total tidak mengalami perubahan tidak ada *goodwill* yang timbul. Metode ini digunakan apabila perusahaan pengakuisisi menerbitkan saham dengan hak suara (*voting stock*) sebagai pertukaran minimal sebanyak 90% dari saham dengan hak suara yang diakuisisi.⁵⁰

B. Pengenaan Pajak Atas Pengalihan Hak Tanah Dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan

B.1. Pengenaan Pajak Pengalihan Hak atas tanah dan/atau bangunan dalam Penggabungan Perusahaan dengan *Purchase Method*

Purchase Method memiliki asumsi bahwa penggabungan usaha merupakan suatu transaksi dimana suatu entitas memperoleh aktiva

⁴⁸ Hadori Yunus, *Akuntansi Keuangan Lanjutan*, Edisi pertama, BPF: Yogyakarta, 2000.

⁴⁹ Husnan, Suad dan Enny Pudjiastuti, *Dasar-Dasar Manajemen Keuangan*, Edisi Ketujuh, UPP STIM YKPN: Yogyakarta, 2015.

⁵⁰ Ibid. hlm .60.

bersih dari perusahaan-perusahaan lain yang bergabung. Penggabungan badan usaha dikatakan atas dasar pembelian apabila penggabungan badan usaha tersebut berakibat para pemilik perusahaan yang bergabung tidak ikut berpartisipasi secara substansial di dalam perusahaan tunggal yang dibentuk. Selanjutnya apabila suatu kombinasi usaha dianggap suatu “pembelian” maka harta kekayaan yang diperoleh dalam transaksi penggabungan harus dicatat dalam buku-buku usaha yang memperolehnya atas dasar harga perolehan yang diukur dengan uang. Singkatnya metode pembelian didasarkan pada asumsi bahwa penggabungan usaha merupakan suatu transaksi dimana suatu entitas memperoleh aktiva bersih dari perusahaan-perusahaan lain yang bergabung. Penggabungan usaha dengan menggunakan *metode by purchase* akan menimbulkan keuntungan dalam jangka panjang. Hal ini bisa dilihat dalam pembayaran pajak yang relatif turun dari tahun ke tahun.

Dalam metode ini, aktiva dan kewajiban dari perusahaan-perusahaan yang bergabung dimasukkan dalam entitas gabungan sebesar nilai pasarnya. Apabila terjadi selisih antara nilai wajar (*market value*) dan nilai buku (*book value*) aktiva, maka selisih tersebut adalah penghasilan yang merupakan objek pajak. Dalam hal perusahaan menggunakan nilai pasar, maka akan menimbulkan selisih harga di atas harga buku sebagai keuntungan (*goodwill*) yang berdampak pada timbulnya pajak penghasilan atas transaksi tersebut.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) UU PPh Junto Pasal 1 ayat (1) huruf a dan Pasal 2 PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB dan PPJBTB junto Pasal 1 ayat (1) huruf a dan ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian, Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan beserta Perubahannya disebutkan bahwa pihak atau badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/ atau bangunan melalui penggabungan perusahaan akan dikenakan kewajiban pembayaran pajak yaitu PPh Final PHTB.

B.2. Pengenaan Pajak Pengalihan Hak atas tanah dan/atau bangunan

Pada Pooling Of Interest Method

Dalam penjelasan Pasal 10 ayat (3) Undang-undang Pajak Penghasilan dijelaskan bahwa dalam rangka menyelaraskan dengan kebijakan di bidang social, ekonomi, investasi, moneter dan kebijakan lainnya, Menteri Keuangan diberi wewenang untuk menetapkan nilai lain selain harga pasar, yaitu atas dasar nilai sisa buku ("*Pooling of Interest*"), Berdasarkan Pasal 6 huruf e PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB-PPJBTB beserta perubahannya Junto Pasal 10 ayat 1 huruf e Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan,

dan Perjanjian, Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan berserta Perubahannya, atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan perusahaan dengan menggunakan *pooling of interest method*, dikecualikan dari pengenaan PPh Final PHTB sepanjang memenuhi persyaratan sebagaimana yang ditentukan oleh Pasal 1 ayat 3; Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (3) dan ayat (4); Pasal 3; Pasal 5 ayat (1); Pasal 11 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor. 52/PMK.010/2017 tentang penggunaan nilai buku atas pengalihan dan perolehan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor. 205/PMK.010/2018.

Apabila suatu penggabungan usaha dianggap sebagai suatu *pooling of interest Method* maka badan usaha yang baru dianggap sebagai kelanjutan dari semua badan usaha yang bergabung, baik dalam bentuk suatu badan usaha yang tunggal maupun sebagai induk perusahaan dengan satu atau beberapa anak perusahaan.

C. Pengenaan PPh Final Atas Pengalihan Hak Tanah Dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan dengan Menggunakan Pooling of Interest Method

C.1. Kepastian Hukum Dalam Hukum Pajak

Dalam pembentukan aturan hukum, terbangun asas yang utama agar tercipta suatu kejelasan terhadap peraturan hukum, asas tersebut

ialah kepastian hukum. Gagasan mengenai asas kepastian hukum ini awalnya diperkenalkan oleh Gustav Radbruch dalam bukunya yang berjudul "*einführung in die rechtswissenschaften*". Keberadaan asas kepastian hukum merupakan sebuah bentuk perlindungan bagi *yustisiabel* (pencari keadilan) terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan dan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu.⁵¹ Pernyataan tersebut sejalan dengan apa yang dikatakan oleh Van Apeldoorn bahwa kepastian hukum memiliki dua segi, yaitu dapat ditentukannya hukum dalam hal yang konkret dan keamanan hukum. Hal memiliki arti bahwa pihak yang mencari keadilan ingin mengetahui apa yang menjadi hukum dalam suatu hal tertentu sebelum ia memulai perkara dan perlindungan bagi para pencari keadilan.

Lebih lanjut terkait kepastian hukum, Lord Lloyd mengatakan bahwa:⁵² "*law seems to require a certain minimum degree of regularity and certainty, for without that it would be impossible to assert that what was operating in a given territory amounted to a legal system*". Dari pandangan tersebut maka dapat dipahami bahwa tanpa adanya kepastian hukum orang tidak tahu apa yang harus diperbuatnya dan akhirnya timbullah ketidakpastian (*uncertainty*) yang pada akhirnya akan menimbulkan kekerasan (*chaos*) akibat ketidak tegasan sistem hukum. Sehingga dengan demikian kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan

⁵¹ Sudikno Mertokusumo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Citra Aditya Bakti: Bandung, 1993, halaman 2.

⁵² M. Julyano, & A. Y. Sulistyawan, *Pemahaman Terhadap Asas Kepastian Hukum Melalui Kontruksi Penalaran Postivisme Hukum*, Crepido, 2019, halaman 13-22.

hukum yang jelas, tetap dan konsisten dimana pelaksanaannya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang sifatnya subjektif.⁵³

Meskipun dikatakan bahwa asas hukum merupakan jantung dari peraturan hukum, akan tetapi tidak dapat disamakan antara asas hukum dan norma hukum dalam bentuk hukum positif. Asas hukum hanya bersifat mengatur dan menjelaskan (eksplanasi), dimana tujuannya hanya memberi ikhtisar dan tidak normatif. Oleh karena itu asas hukum tidak termasuk hukum positif dan tentu tidak dapat diterapkan secara langsung untuk menyelesaikan sengketa hukum. Dalam hal ini, Van Eikema Hommes secara tegas mengatakan asas hukum tidak boleh dianggap sebagai norma-norma hukum yang konkrit, tetapi dipandang sebagai dasar-dasar umum atau petunjuk-petunjuk bagi hukum yang berlaku.⁵⁴

Pungutan pajak yang menjadi keharusan dalam hidup masyarakat merupakan satu hal yang pasti terjadi. UU Perpajakan menyepakati bahwa pajak merupakan pungutan yang menjadi hak negara bersifat memaksa untuk membangun berbagai kebutuhan masyarakat. Pajak yang merupakan hak negara mengartikan adanya kewajiban orang lain atau masyarakat melakukan pembayaran pajak.⁵⁵ Kepastian hukum (*law certainty*) dalam pemeriksaan pajak merupakan salah satu hal yang sangat penting bagi kelangsungan hidup usaha (*going concern*) wajib

⁵³ R. Tony Prayogo, "Penerapan Asas Kepastian Hukum Dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 Tentang Hak Uji Materiil Dan Dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/Pmk/2005 Tentang Pedoman Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang", Jurnal Legislasi Indonesia, Volume 13, Nomor 2, 2016, halaman 194.

⁵⁴ Notohamidjojo, *Soal-Soal Pokok Filsafat Hukum*, BPK Gunung Mulia: Jakarta, 1975, halaman 49.

⁵⁵ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Perspektif Keadilan dan Kepastian Dalam Penerapan Hukum Pajak*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2018.

pajak atau pelaku usaha sehingga kepastian hukum itu juga terkait erat dengan prinsip keadilan dalam pajak.⁵⁶

Atas dasar pendekatan hukum pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang, sehingga menjamin adanya kepastian hukum baik bagi fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak sebagai pembayar pajak.

Asas kepastian hukum ini sebenarnya juga dapat dipelajari dari pengalaman di negara lain. Berkaca pada sistem pajak di Korea Selatan, pemeriksa pajak hanya dapat menerbitkan surat ketetapan pajak apabila wajib pajak terbukti melakukan kesalahan. Prosedur penerbitan surat ketetapan pajak pun sangatlah ketat segala bentuk koreksi pajak harus berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan bukan berdasarkan subjektivitas pemeriksa. Tidak hanya kepatuhan sukarela dari wajib pajak yang muncul dari sistem itu, tetapi juga menurunnya jumlah sengketa pajak di Pengadilan Pajak. Kemudian, apabila melihat praktik di India, dalam kasus tertentu ketika keputusan yang diambil otoritas pajak tidak sesuai dengan prinsip-prinsip yang diputuskan pengadilan, otoritas pajak tersebut dapat diberikan hukuman untuk membayar sejumlah biaya tertentu kepada pemerintah. Praktik mendenda otoritas pajak ini tentunya untuk memberikan rambu-rambu agar jangan sampai sistem pajak yang dibangun hanya bergantung terhadap diskresi otoritas pajak sehingga rentan untuk disalahgunakan. Akhirnya, membangun kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak

⁵⁶ Edy Supriyanto, *Hukum Pajak Indonesia*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2014.

harus dimulai dengan cara penegakan kepatuhan pajak yang diatur secara adil. Kepatuhan pajak akan meningkat ketika wajib pajak menganggap otoritas pajak berlaku adil, masuk akal, serta ketika wajib pajak memiliki kepastian hukum atas kewajiban pajak yang timbul baginya.⁵⁷

C.2. Kepastian Hukum Untuk Dapat Menggunakan *Pooling Of Interest*

***Method* Dalam Penggabungan Perusahaan**

Adanya perbedaan penggunaan metode pajak menimbulkan ketidakpastian hukum. Nilai perolehan atas aktiva tetap yang diperoleh dari proses penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilalihan usaha :

1. Pada dasarnya nilai perolehan aktiva tetap oleh badan usaha yang baru dinilai berdasarkan harga pasar;
2. Namun, dalam rangka penyesuaian di bidang sosial, ekonomi, moneter, dan kebijakan lainnya, Menteri Keuangan diberi wewenang menetapkan nilai selain harga pasar, yaitu berdasarkan nilai buku (*pooling of interest*).

Ada empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum; Pertama, bahwa hukum itu positif, artinya bahwa ia adalah perundang-undangan (*gesetzliches Recht*). Kedua, bahwa hukum itu didasarkan pada fakta (*Tatsachen*), bukan suatu rumusan tentang penilaian yang nanti akan dilakukan oleh hakim, seperti "kemauan baik", "kesopanan". Ketiga,

⁵⁷ https://news.ddtc.co.id/era-kepastian-hukum-pemeriksaan-pajak-17345?page_y=1008, Tanggal 07 September 2020.

bahwa fakta itu harus dirumuskan dengan cara yang jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan, di samping juga mudah dijalankan. Keempat, hukum positif itu tidak boleh sering diubah-ubah. Undang-undang Nomor. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor. 36 Tahun 2008 UU PPh Pasal 10 ayat (3) tentang nilai perolehan atau pengalihan harta yang dialihkan. Pasal 10 ayat (3) Undang-undang PPh, menyatakan bahwa: “Nilai perolehan atau pengalihan harta yang dilakukan dalam rangka likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan atau pengambilalihan usaha adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga pasar, kecuali ditetapkan lain oleh Menteri Keuangan.”

Untuk kepentingan perpajakan, Wajib Pajak dapat menggunakan *pooling of interest method* atau nilai buku dalam rangka penggabungan usaha harus mengikuti ketentuan yang diatur oleh Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor. 52/PMK.010/2017 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor. 205/PMK.010/2018 tentang Penggunaan Nilai Buku atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3); Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (3), ayat (4), Pasal 3 ayat (1) dan (2); Pasal 5 ayat (1); Pasal 11; dan Pasal 6 huruf e PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB-PPJBTB beserta perubahannya Junto Pasal 10 ayat (1) huruf e dan ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan

Pengecualian Pengenaan PPh PHTB dan PPJBTB beserta Perubahannya adalah sebagai berikut :

1. Wajib Pajak yang dapat menggunakan nilai buku dalam pengalihan harta adalah :

1) Penggabungan dari 2 (dua) atau lebih Wajib Pajak Badan dalam Negeri yang modalnya terbagi atas saham dengan cara mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada salah satu Wajib Pajak Badan yang tidak mempunyai sisa kerugian fiskal yang lebih kecil dan membubarkan Wajib Pajak Badan yang mengalihkan harta dan kewajiban tersebut; atau

2) Penggabungan dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dengan Wajib Pajak badan dalam Negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mendirikan badan usaha baru di Indonesia dan mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada badan usaha baru serta membubarkan badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dan Wajib Pajak Badan dalam negeri yang melebur tersebut.

2. Permohonan penggunaan nilai buku harus diajukan oleh Wajib Pajak yang menerima harta dalam hal dilakukan penggabungan usaha dengan memenuhi persyaratan sebagai berikut :

1) mengajukan permohonan kepada Direktorat Jenderal Pajak paling lama 6 (enam) bulan setelah tanggal efektif penggabungan dengan melampirkan alasan dan tujuan melakukan penggabungan perusahaan. Sedangkan, jika pemindahtanganan harta tersebut

dilakukan untuk tujuan peningkatan efisiensi perusahaan, maka Wajib Pajak harus mengajukan permohonan kepada Dirjen Pajak paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) bulan setelah terjadinya pemindahtanganan harta.

- 2) Memenuhi persyaratan tujuan bisnis.
- 3) Memperoleh surat keterangan fiskal dari Direktorat Jenderal Pajak untuk tiap Wajib Pajak badan dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang terkait.
- 4) Harta yang dapat diajukan permohonan untuk menggunakan nilai buku merupakan harta yang telah dialihkan pada tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha. Nilai buku yang dimaksud merupakan nilai buku pada tanggal efektif penggabungan usaha.
- 5) Wajib Pajak yang menerima harta dengan menggunakan nilai buku tidak boleh mengompensasikan kerugian/sisa kerugian dari Wajib Pajak badan atau badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri yang mengalihkan harta dalam rangka penggabungan usaha.
- 6) Wajib Pajak dalam negeri yang menerima harta dalam rangka penggabungan usaha tidak dapat membebaskan pajak atau pungutan lain yang terutang di luar negeri dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri yang mengalihkan harta.

7) Dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh Final PHTB adalah badan yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk menggunakan nilai buku dengan penerbitan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan atau perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya.

Persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*) terpenuhi apabila :

1. Tujuan utama dari penggabungan usaha yaitu untuk menciptakan sinergi usaha yang kuat dan memperkuat struktur permodalan serta tidak dilakukan untuk penghindaran pajak;
2. Kegiatan usaha Wajib Pajak yang mengalihkan harta masih berlangsung sampai dengan tanggal efektif dalam penggabungan usaha;
3. Kegiatan usaha Wajib Pajak yang mengalihkan harta sebelum penggabungan usaha terjadi, wajib dilanjutkan oleh Wajib Pajak yang menerima pengalihan harta paling singkat 5 (lima) tahun setelah tanggal efektif penggabungan usaha;
4. Kegiatan usaha Wajib Pajak yang menerima harta dalam rangka penggabungan usaha tetap berlangsung paling singkat 5 (lima) tahun setelah tanggal efektif penggabungan usaha;

5. Harta berupa aktiva tetap yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang menerima harta yang berasal dari penggabungan usaha tidak dipindahtangankan oleh Wajib Pajak yang menerima harta paling singkat 2 (dua) tahun setelah tanggal efektif penggabungan usaha kecuali tersebut dilakukan untuk efisiensi perusahaan.

BAB IV

KEADILAN DALAM PENGENAAN PAJAK-PAJAK ATAS PENGALIHAN HAK TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DALAM PENGGABUNGAN PERUSAHAAN

A. Keadilan Menurut Ilmu Hukum Pajak

A.1. Tinjauan Tentang Keadilan

Para filosof Yunani memandang keadilan sebagai suatu kebajikan individual (individual virtue). Apabila terjadi tindakan yang dianggap tidak adil (unfair prejudice) dalam tata pergaulan masyarakat, maka hukum sangat berperan untuk membalikan keadaan, sehingga keadilan yang telah hilang (the lost justice) kembali dapat ditemukan oleh pihak yang telah diperlakukan tidak adil (dizalimi, dieksploitasi), atau terjadi keadilan korektif menurut Aristoteles, Keadilan yang mesti dikembalikan oleh hukum menurut istilah John Rawls adalah "*reasonably expected to be everyone's advantage*"

Kahar Mansyur mengemukakan ada tiga hal yang dinamakan adil:⁵⁸

- (1) "Adil" ialah: meletakkan sesuatu pada tempatnya.
- (2) "Adil" ialah: menerima hak tanpa lebih dan memberikan orang lain tanpa kurang.
- (3) "Adil" ialah: memberikan hak setiap yang berhak secara lengkap tanpa lebih tanpa lebih tanpa kurang antara sesama yang berhak dalam keadaan yang sama, dan penghukuman orang jahat atau yang melanggar hukum, sesuai dengan kesalahan dan pelanggaran."

Pengertian keadilan adalah kemauan yang bersifat tetap dan terus menerus untuk memberikan kepada setiap orang apa yang semestinya untuknya.⁵⁹

⁵⁸ Kahar Mansyur, *Membina Moral dan Akhlak*, Kalam Mulia, Jakarta, 1985, halaman 71.

Keadilan ini merupakan keadilan rasional tidak memerlukan instansi yang transendental, melainkan bertumpu pada pemahaman akal manusia terhadap dunia pengalaman.⁶⁰

Aristoteles sebagaimana dikutip oleh Darji Darmodiharjo berpendapat “keadilan adalah kebajikan yang berkaitan dengan hubungan antar manusia”.⁶¹ Definisi adil mempunyai banyak makna, Adil dapat berarti menurut hukum dan apa yang sebanding, yaitu yang semestinya. Orang yang adil, apabila ia mengambil haknya dengan semestinya tanpa merugikan orang lain.

A.2. Teori Tentang Keadilan

Kata adil dan keadilan (*just and justice*) berkait erat dengan pengertian tentang setara dan kesetaraan (*equal and equality*), seimbangan dan keseimbangan (*equilibrium*), wajar dan kewajaran (*proportional*), seimbang atau kesetimbangan (*balance*), sebanding dan kesebandingan.⁶² Dalam penegakan hukum jika alat yang dipakai sudah tidak benar maka hasilnya pasti salah. Oleh sebab itu, penegakan hukum tidak hanya bertumpu pada kepastian hukum semata yang dikejar melainkan tetap mengutamakan keadilan dan kemanfaatan.

⁵⁹ Satjipto Rahardjo, *Hukum Dalam Perspektif Sejarah dan Perubahan Sosial, Pada Pembangunan Hukum Dalam Perspektif Politik Hukum Nasional*, Rajawali Press, Jakarta, 1986, halaman 159.

⁶⁰ Budiono Kusumohamidjojo, *Ketertiban yang Adil (Problematika Filsafat Hukum)*, Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 1999, halaman 129.

⁶¹ Darji Darmodiharjo, Dkk, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum (Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia) Cet-4*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2002, halaman 156.

⁶² Amran Suadi (dalam Jimly Asshiddiqie), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila, Hak Asasi Manusia dan Etika*, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 107.

Menurut Abdul Jamil, keadilan berasal dari kata *al-adl*, yaitu berperilaku adil, sedangkan alat ukurnya (*al-mizan*) sebagai aturan menegakkan keadilan, jadi adil itu harus sejalan dengan *al-mizan* sebagai alat, apabila alatnya tidak benar maka sudah pasti keadilan tidak terwujud, seperti membeli emas satu gram lalu untuk mengukurnya toko emas tersebut memakai timbangan beras, maka sudah barang tentu hasilnya akan keliru.⁶³

Secara etimologis, kata *adl* berarti urusan atau perkara yang ditengah-tengah,⁶⁴ artinya sikap adil itu berarti tidak berat sebelah, tidak memihak atau memperlakukan sama antara yang satu dengan yang lainnya.⁶⁵ Namun sikap adil bukan bersifat netral tetap juga memihak pada kebenaran atau yang benar.⁶⁶

Keadilan dan hukum itu bersifat vertikal artinya keadilan ditegakkan atas hukum, tidak ada keadilan yang tidak berdasarkan hukum dan hukum ditegakkan untuk menciptakan keadilan bukan hanya untuk hukum semata. Keadilan dan hukum tidak bersifat horizontal dimana hukum dan keadilan masing-masing berdiri sendiri dengan pengertian hukum bisa dilaksanakan berdiri sendiri tanpa keadilan atau sebaliknya keadilan ditegakkan tanpa berdasarkan pada hukum.

Hukuman yang diberikan harus bisa mendatangkan manfaat, baik bagi orang yang dihukum maupun bagi masyarakat, sebab tujuan hukum

⁶³ Amran Suadi (dalam Abdul Jamil), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila*, Hak Asasi Manusia dan Etika, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 107.

⁶⁴ Amran Suadi (dalam Ahmad Warson), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila*, Hak Asasi Manusia dan Etika, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 107.

⁶⁵ Amran Suadi (dalam Depdiknas), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila*, Hak Asasi Manusia dan Etika, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 107.

⁶⁶ Amran Suadi (dalam Abdul Aziz Dahlan, et alS), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila*, Hak Asasi Manusia dan Etika, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 107.

bukan untuk mengengsarakan tetapi menciptakan keteraturan dan kemanfaatan bagi manusia.

Berikut beberapa teori keadilan yang dikemukakan tokoh didalam filsafat hukum yang mengemukakan teori-teori keadilan, para ahli itu antara lain, yaitu Aristoteles, Plato, dan John Rawls.

1. Teori Keadilan Aristoteles

Aristoteles adalah seorang filsuf Yunani yang lahir di perbatasan Macedonia, ketika berumur 18 tahun, ia pergi ke Athena untuk belajar kepada Plato, sebagai seorang guru Plato mengagumi muridnya yang bernama Aristoteles serta memberi gelar si kutu buku karena kerajinannya membaca. Teori yang mengkaji dan menganalisis tentang keadilan dari sejak Aristoteles sampai saat ini, disebut dengan teori keadilan. Teori keadilan dalam bahasa Inggris disebut dengan *theory of justice*, sedangkan dalam bahasa Belandanya disebut dengan *theorie van rechtvaardigheid* terdiri dari dua kata, yaitu: Teori dan Keadilan.⁶⁷

Aristoteles membedakan ada 2 (dua) jenis macam keadilan yakni:⁶⁸

- 1) Keadilan *distributive*, adalah keadilan yang memberikan kepada tiap-tiap orang jatah menurut perannya. Ia tidak menuntut supaya tiap-tiap orang mendapat bagian yang sama banyaknya, jadi bukan atas dasar persamaan melainkan kesebandingan.

⁶⁷ H. Salim, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Desertasi dan Tesis*, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta, 2014, halaman 25.

⁶⁸ Van Apeldoorn, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, 1980, halaman 23-24.

- 2) Keadilan *commutative*, yaitu keadilan yang memberikan pada tiap-tiap orang sama banyaknya dengan tidak mengingat perannya. Jenis keadilan ini menghendaki persamaan.

2. Teori Keadilan Plato

Plato adalah seorang filsuf Yunani yang dilahirkan di Athena yang berguru pada Socrates sampai gurunya tersebut dihukum mati. Plato sebagai seorang pemikir idealis abstrak yang mengakui kekuatan-kekuatan diluar kemampuan manusia sehingga pemikiran irasional masuk dalam filsafatnya. Demikian pula halnya dengan masalah keadilan, Plato berpendapat bahwa keadilan adalah diluar kemampuan manusia biasa. Sumber ketidakadilan adalah adanya perubahan dalam masyarakat. Masyarakat memiliki elemen-elemen prinsipal yang harus dipertahankan, yaitu;

- 1) Pemilahan kelas-kelas yang tegas; misalnya kelas penguasa yang diisi oleh para penggembala dan anjing penjaga harus dipisahkan secara tegas dengan domba manusia;
- 2) Identifikasi takdir negara dengan takdir kelas penguasanya; perhatian khusus terhadap kelas ini dan persatuannya; dan kepatuhan pada persatuannya dan pengawasan yang ketat serta kolektivisasi kepentingan-kepentingan anggotannya.⁶⁹

Jenis-jenis keadilan menurut Plato, yaitu:

⁶⁹ Amran Suadi (dalam Darji Darmodiharjo), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila, Hak Asasi Manusia dan Etika*, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 117.

1) Keadilan moral, yaitu suatu perbuatan dapat dikatakan adil secara moral apabila telah mampu memberikan perlakuan yang seimbang antara hak dan kewajibannya;

2) Keadilan prosedural, yaitu apabila seseorang telah mampu melaksanakan perbuatan adil berdasarkan tata cara yang telah ditetapkan.⁷⁰

Plato mengkualifikasi keadilan dalam tiga hal, yaitu:⁷¹

- 1) Suatu karakteristik atau “sifat” yang terberi secara alami dalam diri tiap individu manusia;
- 2) Keadilan memungkinkan orang mengerjakan pengkoordinasian (menata) serta memberi batasan mengendalikan pada tingkat “emosi” mereka dalam usaha menyesuaikan diri dengan lingkungan tempat ia bergaul; dengan demikian,
- 3) Keadilan merupakan hal yang mungkin manusia menjalankan kodrat kemanusiaannya dalam cara yang utuh dan semestinya.

3. Teori Keadilan John Rawls

John Rawls adalah seorang filsuf dari Amerika Serikat, beliau belajar di Universitas Princeton serta mengajar di Universitas Cornell dan Harvard, beliau terkenal dengan keahlian dibidang filsafat politik dan Harvard. John Rawls berpendapat “berpendapat bahwa keadilan hanya dapat ditegakkan apabila negara melaksanakan asas keadilan, berupa setiap orang hendaknya memiliki hak yang sama untuk mendapatkan

⁷⁰ Amran Suadi (dalam Deliar Noer), *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila, Hak Asasi Manusia dan Etika*, Prenadamedia Group: Jakarta, 2019, halaman 117.

⁷¹ Plato Dalam Hamdi, S. H. “ *Penyelesaian Sengketa Penetapan Ganti Rugi Dalam Pengadaan Tanah Untuk Pembangunan Kepentingan Umum* (Kajian Terhadap UU No. 2 Tahun 2012).” *Jurnal IUS (Kajian Hukum dan Keadilan)* 2.1 (2014), halaman 85.

kebebasan dasar (*basic liberties*) dan perbedaan sosial dan ekonomi hendaknya diatur sedemikian rupa sehingga memberikan manfaat yang besar bagi mereka yang berkedudukan paling tidak beruntung dan bertalian dengan jabatan serta kedudukan yang terbuka bagi semua orang berdasarkan persamaan kesempatan yang layak.⁷²

John Rawls telah menyempurnakan prinsip-prinsip keadilannya menjadi sebagai berikut: Pertama, setiap orang memiliki klaim yang sama untuk memenuhi hak-hak dan kemerdekaan-kemerdekaan dasarnya yang kompatibel dan sama jenisnya untuk semua orang, serta kemerdekaan berpolitik yang sama dijamin dengan nilai-nilai yang adil; Kedua, ketidaksamaan sosial dan ekonomi dapat dipenuhi atas dasar dua kondisi, yaitu: (a) melekat untuk jabatan-jabatan dan posisi-posisi yang dibuka bagi semua orang di bawah kondisi adanya persamaan kesempatan yang adil; dan (b) kemanfaatan sebesar-besarnya bagi anggota-anggota masyarakat yang paling tidak diuntungkan.

B. Keadilan Dalam Pemungutan Pajak

B.1. Prinsip-prinsip Pemungutan Pajak

Dalam memungut suatu pajak, terdapat prinsip-prinsip yang harus diperhatikan dalam sistem pemungutan pajak tersebut. Mansury menyatakan bahwa: “dari pengalaman ternyata, bahwa apabila tidak setiap ketentuan rancangan undang-undang pada saat penyusunannya

⁷² John Rawls, *Teori Keadilan (Dasar-dasar Filsafat Politik Untuk Mewujudkan Kesejahteraan Sosial Dalam Negara)*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2006, halaman 72.

selalu diuji apakah sejalan tidaknya dengan tujuan dan asas yang harus dipegang teguh, ketentuan tersebut mudah sekali mengatur sesuatu yang sebenarnya tidak sejalan dengan asas yang harus dipegang teguh.”⁷³

Banyak pendapat ahli yang mengemukakan tentang prinsip-prinsip perpajakan yang harus ditegakkan dalam membangun suatu sistem perpajakan. Di antara pendapat para ahli tersebut, yang paling terkenal adalah *four maxims* dari Adam Smith. Menurut Adam Smith⁷⁴, pemungutan pajak hendaknya didasarkan atas empat asas, yaitu : *equity*, *certainty*, *convenience* dan *economy*.

1. Prinsip Keadilan (Equity).

Keadilan vertikal maupun keadilan horizontal dalam pemungutan pajak harus dipenuhi. Prinsip keadilan intinya memperhatikan pengenaan pajak secara umum serta sesuai dengan kemampuan Wajib Pajak atau sebanding dengan tingkat penghasilannya. Keadilan Horizontal yaitu pembayar pajak dengan kondisi sama atau sejajar akan dikenai beban pajak yang sama, Sementara Keadilan Vertikal yaitu ketika pembayar pajak dengan jumlah penghasilan lebih besar akan menanggung beban pajak lebih besar dibanding pembayar pajak dengan penghasilan kecil.

2. Prinsip Kepastian (Certainty).

Pemungutan pajak harus dilakukan dengan tegas, jelas, dan terdapat kepastian dan jaminan hukum. Prinsip kepastian memberikan

⁷³ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Ind Hill-Co, Jakarta, 1996, halaman 4.

⁷⁴ Adam Smith, *Teori Pertumbuhan Ekonomi Perencanaan dan Pembangunan*, PT. Raja Grafindo Pustaka, Jakarta, 2005.

kemudahan bagi Wajib Pajak mengenai objek pengenaan pajak, besaran pajak atau dasar pengenaan pajak, serta segala tata cara dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Hal tersebut dimaksudkan agar mudah dimengerti oleh Wajib Pajak dan memudahkan administrasi.

3. Prinsip Kecocokan/Kelayakan (*Convience*)

Pajak yang dipungut hendaknya tidak memberatkan Wajib Pajak serta hendaknya sejalan dengan sistem self assessment Artinya, pemerintah mengutamakan serta memperhatikan layak atau tidaknya seseorang dikenakan pajak, sehingga orang yang dikenai pajak akan senang hati dan tulus memenuhi dan membayar kewajiban pajaknya.

4. Prinsip Ekonomi (*Economy*).

Pada saat menetapkan dan memungut pajak harus mempertimbangkan biaya pemungutan pajak dan harus proporsional. Pemerintah akan menerapkan sistem perpajakan yang efektif dan efisien, seperti biaya pemungutan pajak yang rendah jangan sampai biaya pemungutan lebih tinggi dari beban pajak yang dikenakan.

Dalam reformasi perpajakan yang dilakukan Pemerintah Indonesia pada tahun 1984, yang menjadi dasar pijakan penentuan sasaran-sasaran reformasi tersebut adalah prinsip-prinsip perpajakan yaitu: *revenue productivity*, *equity*, dan *ease of administration*. Sebagai dasar berpijak, sudah seharusnya ketiga prinsip-prinsip perpajakan itu dipegang teguh dan dijaga keseimbangannya agar tercapai sistem perpajakan yang baik dimana *revenue productivity* adalah kepentingan pemerintah, *equity*

adalah kepentingan masyarakat dan *ease of administration* adalah kepentingan pemerintah dan masyarakat.

Pajak Indonesia harus berlandaskan Pancasila dan UUD 1945 diharapkan dapat lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan, meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan, dan meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak. Syarat pemungutan pajak ini merupakan landasan bagi para pemungut pajak, wajib pajak atau mereka yang bergerak di dunia perpajakan, dalam memberlakukan pajak yang adil demi tercapainya Sila Kelima Pancasila “keadilan sosial bagi semua rakyat Indonesia”.

Adapun pemungutan menurut Musgrave sebagaimana dikutip oleh Abdul Halim harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :⁷⁵

1. Pemungutan pajak harus memenuhi syarat keadilan. Pemungutan pajak harus sesuai dengan tujuan hukum yakni mencapai keadilan undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantara mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing, yang adil dalam pelaksanaannya yakni dengan memberikan hak bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak.
2. Pemungutan pajak harus didasarkan pada undang-undang atau memenuhi syarat yuridis. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan baik bagi negara maupun warganya.
3. Pemungutan pajak harus memenuhi syarat ekonomis atau tidak mengganggu perekonomian. Pemungutan pajak tidak sampai

⁷⁵ Abdul Halim, *Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah*, Unit Penerbit dan Percetakan AMP YKPN, Yogyakarta, 2000, halaman 146.

mengganggu perekonomian khususnya kegiatan perdagangan sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.

4. Pemungutan pajak harus efisien dan didasarkan pada fungsi budgeter, artinya biaya pemungutan pajak harus ditekan sehingga lebih rendah dari hasil pemungutan.
5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana, maksud dari sistem ini agar memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakan.

Sesuai dengan sila kedua Pancasila “Kemanusiaan yang adil dan beradab”, tujuan hukum pajak adalah keadilan. Asas keadilan dalam pemungutan pajak harus dipegang teguh baik dalam prinsip-prinsip mengenai pelaksanaan perundang-undangan, yang dalam hal ini adalah pejabat yang melaksanakan pemungutan pajak, maupun bagi wajib pajak sendiri.

B.2. Keadilan Dalam Pemungutan Pajak

“Prinsip-prinsip keadilan adalah prinsip dimana orang-orang yang rasional akan menyelesaikan suatu persoalan tanpa ikut melibatkan kepentingannya sendiri”.⁷⁶ Pada hakekatnya terdapat 2 (dua) aliran pemikiran yang berkaitan dengan keadilan pajak, yaitu “prinsip manfaat (*benefit principle*) dan prinsip kemampuan membayar (*ability to pay principle*). Kedua prinsip ini memandang keadilan pajak dari sudut pandang yang berbeda, tetapi pada dasarnya sangat terkait dengan kesamaan pemajakan.”⁷⁷

Manfaat yang diperoleh wajib pajak tertentu dari pengeluaran pemerintah harus diketahui terlebih dahulu barulah prinsip manfaat dapat

⁷⁶ Ahkam Jayadi, *Memahami Tujuan Penegakan Hukum Studi Hukum Dengan Pendekatan Hikmah*, Genta Press, Yogyakarta, 2015, halaman 27.

⁷⁷ Marihot Pahala Siahaan, *Seri Hukum Pajak Indonesia Hukum Pajak Elementer Konsep Dasar Perpajakan Indonesia*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010, halaman 112.

dilaksanakan. Jadi harus ada asumsi bahwa ketika sistem ini mulai diberlakukan sudah terdapat distribusi yang tepat dalam perekonomian. Agar prinsip kemampuan membayar dapat diterapkan, maka harus diketahui bagaimana kemampuan ini akan diukur dan alat untuk menguji *ability to pay* seseorang adalah.⁷⁸

1. Kemampuan seseorang untuk membayar pajak dilihat dari pengeluaran yang dilakukan. Dengan pengeluaran yang dilakukan, maka akan dianggap mampu untuk membayar pajak. Tentu pengenaan pajaknya pun adalah relative sesuai dengan besaran pengeluaran seseorang (*Expenditure*).
2. Kekayaan yang dimiliki seseorang akan menunjukkan kemampuan dia membayar pajak (*Property*).
3. Harta kekayaan yang dapat menghasilkan penghasilan yang dimiliki seseorang, maka ia akan dianggap mampu untuk membayar pajak. (*Product*).
4. Penghasilan seseorang semakin banyak, maka ia dianggap mampu untuk membayar pajak (*Income*).

Sistem pajak harus adil, tentu setiap orang setuju, persoalannya bagaimana cara mewujudkan keadilan pajak. Marihot Pahala Siahaan Menyatakan: “Setidaknya ada 3 (tiga) aspek keadilan yang perlu diperhatikan dalam penerapan pajak, yaitu: keadilan dalam penyusunan undang-undang pajak, keadilan dalam penerapan ketentuan perpajakan, dan keadilan dalam penggunaan uang pajak.”⁷⁹

Keadilan dalam pajak penghasilan terdiri dari dua macam keadilan, yaitu :⁸⁰

1. Keadilan Horisontal.

⁷⁸ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan* (Konsep, Teori dan isu), Kencana Prenada Group, Jakarta, 2006. halaman 57.

⁷⁹ Marihot Pahala Siahaan, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Rajawali Pers, Bandung, 2005, halaman 114.

⁸⁰ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto (dalam Musgrave & Musgrave) . *Pengantar Ilmu Pajak : Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta, 2014. halaman 161.

Suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horisontal apabila wajib pajak yang berada dalam “kondisi” yang sama diperlakukan sama. Pengertian sama (*equal*) adalah besarnya seluruh tambahan kemampuan ekonomi netto, Semua orang yang mempunyai kemampuan ekonomi atau mendapatkan tambahan kemampuan ekonomi yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

2. Keadilan Vertikal.

Asas keadilan vertikal terpenuhi apabila Wajib Pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama.

Kedua penjelasan di atas menunjukkan bahwa asas keadilan bukanlah sesuatu hal yang tidak bisa untuk diimplementasikan bahkan tidak sedikit orang yang menganggap bahwa keadilan adalah sesuatu yang ada nan jauh di sana. Sebaliknya, keadilan merupakan asas yang bisa diimplementasikan juga bisa diukur.

Dari definisi-definisi tentang keadilan tersebut di atas maka dapat diyakini bahwa keadilan itu sangat relatif dan bersifat subyektifitas, sehingga untuk menyatakan keadilan hanya dapat diukur dari suatu sudut pandang yang dapat berbeda dengan sudut pandang yang lain.

C. Keadilan Dalam Pengenaan Pajak Atas Pengalihan Hak Tanah Dan/atau Bangunan Pada Penggabungan Perusahaan

C.1. Keadilan Dalam Pengenaan PPh Final PHTB

PPh final mulai marak sejak 1995. Dalam Pasal 4 ayat (2) PP Nomor. 34 Tahun 2016, Pemerintah diberi wewenang yang sangat luas, ada yang menyebutnya sebagai cek kosong, untuk mengenakan pajak final atas berbagai macam jenis penghasilan. Tarif yang dipakai untuk mendapatkan tarif efektif di PPh final adalah tarif tunggal. Bagi sebagian para ahli, tarif tunggal tidak mencerminkan keadilan vertikal. Seharusnya menggunakan

tarif progressif seperti : 5%, 10%, 15%, 25%, dan 35% sebagaimana diatur di UU No. 36 tahun 2008 untuk wajib pajak orang pribadi. Artinya, wajib pajak “kecil” membayar pajak lebih kecil karena tarifnya juga lebih kecil. Sebaliknya, wajib pajak “besar” akan membayar lebih besar karena tarifnya juga lebih besar. Semakin besar penghasilan, besaran tarif semakin besar pula. Inilah yang dimaksud keadilan vertikal.

Berdasarkan teori keadilan terjadi tindakan yang dianggap tidak adil (*unfair prejudice*) dalam tata pergaulan masyarakat, maka hukum sangat berperan untuk membalikan keadaan sehingga keadilan yang telah hilang (*the lost justice*) kembali dapat ditemukan oleh pihak yang telah diperlakukan tidak adil (*dizalimi, dieksploitasi*), atau terjadi keadilan korektif menurut Aristoteles.⁸¹ Keadilan yang mesti dikembalikan oleh hukum menurut istilah *John Rawls* adalah “*reasonably expected to be everyone’s advantage*.”⁸² dalam pemberian bagi hasil yaitu keadilan sebagai suatu yang didambakan dalam hukum terutama ketika berkaitan dengan hak dan kewajiban dalam hubungan bernegara. Mengingat dinyatakan dalam Dasar Negara Republik Indonesia yaitu Pancasila, pada Sila Kedua menyebutkan “Kemanusiaan yang adil dan beradab” serta Sila Kelima menyebutkan “Keadilan Sosial bagi seluruh Rakyat Indonesia”. Beberapa teori mengenai keadilan diharapkan dapat terwujud bagi daerah penerima maupun dirasakan juga oleh daerah yang memberikan bagi hasil pajak.

Walaupun demikian, PPh final memiliki keuntungan:

⁸¹ B. Arief Sidharta, Meuwissen, *Tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum, dan Filsafat Hukum*, Refika Aditama, Bandung, 2007, halaman 93.

⁸² John Rawls, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1971, halaman 60.

1. sederhana;
2. sama-sama bayar pajak.

Bagi administrasi perpajakan, keadilan selalu bertolak belakang dengan kesederhanaan. Maksudnya, jika kita mau seadil-adilnya maka peraturan perpajakan harus dibuat kompleks, komprehensif, dan rumit karena harus mengakomodir wajib pajak yang sangat variatif. Sebaliknya, jika dibuat sederhana, pasti banyak pihak yang tidak terakomodasi. Bagi administrasi perpajakan, keadilan selalu bertolak belakang dengan kesederhanaan. Maksudnya, jika kita mau seadil-adilnya maka peraturan perpajakan harus dibuat kompleks, komprehensif, dan rumit karena harus mengakomodir wajib pajak yang sangat variatif.

Walaupun tidak adil, tetapi masih ada yang disebut Keadilan Horizontal. Tarif pajak tunggal yang didasarkan pada persentase tertentu akan menghasilkan keadilan horizontal. Wajib pajak membayar pajak secara proporsional. Jadi, PPh final hanya memiliki Keadilan Horizontal tetapi tidak memiliki Keadilan Vertikal. Karena itu, sebagian orang bilang bahwa PPh Final itu *second best policy*.

Negara sebagai otoritas dalam hal pemungutan pajak harus dapat memberikan rasa keadilan bagi setiap warga negaranya sebagaimana telah dikemukakan oleh John Rawls dalam Teori Keadilannya yang menyatakan bahwa hukum harus: pertama, memberikan setiap orang hak atas kebebasan sama besarnya dengan kebebasan orang lain, sehingga keuntungan masyarakat dibagi rata antara anggota masyarakat yang sama; kedua, jika terdapat situasi ketidaksamaan, maka hukum harus

memberikan keuntungan kepada “golongan masyarakat paling kurang beruntung”, sehingga terwujud keseimbangan sosial ekonomi dalam masyarakat. Dalam hal pengenaan PPh Final atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan, terdapat ketidakadilan dalam pengenaan PPh Final atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan, yaitu : bahwa pihak atau badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan perusahaan dengan menggunakan *purchase method* (nilai pasar) akan dikenakan PPh Final pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan (PPh Final PHTB). Sedangkan pihak atau badan usaha yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan dengan menggunakan *pooling of interest* (nilai buku) tidak dikenakan PPh Final PHTB.

Berikut merupakan contoh ilustrasi pengenaan PPh Final atas Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan:

1. Dalam rangka penggabungan usaha perusahaan keramik dengan menggunakan *purchase method*, PT. A (*merging company*) menggabungkan diri ke PT. B (*surviving company*). Salah satu aktiva PT. A ke PT. B adalah pabrik keramik dengan luas tanah 10.000 m² dan luas bangunan 1.000 m² yang nilai bukunya menurut neraca PT. A per 1 Januari 2020 Rp. 5,3 M. Berdasarkan SPPT PBB P2 2020 pabrik keramik, NJOP tanah Rp. 702.000 per m² dan NJOP bangunan Rp. 968.000 per m². Menurut penilaian KJPP C, nilai harga pasar

tanah dan/atau bangunan pabrik keramik Rp. 8,5 M. Di kota M di mana pabrik keramik berada, NPOPTKP selain untuk waris dan hibah wasiat Rp. 60.000.000 dan tarif BPHTN 5%. Seluruh akta-akta yang menyangkut penggabungan perusahaan ini dibuat di hadapan Notaris PPAT N,SH,MKn pada 7 September 2020.

Maka perhitungan PPh Final PHTB adalah sebagai berikut:

Nilai pasar tanah dan bangunan pabrik keramik Rp. 8.500.000.000

NJOP pabrik keramik

- NJOP Tanah 10.000 x Rp. 702.000 Rp. 7.020.000.000
- NJOP Bangunan 1.000 x Rp. 968.000 Rp. 968.000.000
- NJOP Tanah dan Bangunan Rp. 7.988.000.000

Nilai pasar pabrik keramik lebih tinggi dari NJOP pabrik keramik.

PT. A terutang PPH Final PHTB = 2,5% x Rp. 8.500.000.000 = Rp. 212.500.000

2. Dalam rangka penggabungan usaha perusahaan keramik dengan menggunakan *pooling of interest method*, PT. X (*merging company*) menggabungkan diri ke PT. Y (*surviving company*). Salah satu aktiva PT. X ke PT. Y adalah pabrik keramik dengan luas tanah 9.000 m² dan luas bangunan 1.100 m² yang nilai bukunya menurut neraca PT. A per 1 Januari 2020 Rp. 5,1 M. Berdasarkan SPPT PBB P2 2020 pabrik keramik, NJOP tanah Rp. 702.000 per m² dan NJOP bangunan Rp. 968.000 per m². Menurut penilaian KJPP C, nilai harga pasar tanah dan bangunan pabrik keramik Rp. 8,5 M. Di kota M di mana pabrik keramik berada, NPOPTKP selain untuk waris dan hibah wasiat Rp. 60.000.000 dan tarif BPHTN 5%. Seluruh akta-akta yang menyangkut

penggabungan perusahaan ini dibuat di hadapan Notaris PPAT N,SH,MKn pada 15 September 2020.

Maka perhitungan PPh Final PHTB adalah sebagai berikut:

Nilai pasar tanah dan bangunan pabrik keramik Rp. 8.500.000.000.-

NJOP pabrik keramik

● NJOP Tanah 9.000.- x Rp. 702.000.- Rp. 6.318.000.000.-

● NJOP Bangunan 1.100.- x Rp. 968.000.- Rp. 1.064.800.000.-

● NJOP Tanah dan Bangunan Rp. 7.382.800.000.-

Nilai pasar pabrik keramik lebih tinggi dari NJOP pabrik keramik.

PT. X tidak terutang PPH Final PHTB.

Berdasarkan kedua ilustrasi perhitungan di atas, dapat disimpulkan bahwa, jika penggabungan usaha dilakukan dengan *purchase method*, maka pihak atau badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan akan dikenakan kewajiban pembayaran PPh Final PHTB, sedangkan jika penggabungan usaha dilakukan dengan *pooling of interest method*, maka pihak atau badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan tidak dikenakan kewajiban pembayaran PPh Final PHTB. Harga pasar tanah dan/atau bangunan yang dialihkan PT. A ke PT. B sama dengan harga pasar yang dialihkan PT. X ke PT. Y sebesar Rp 8,5 M. Tetapi dalam kasus di atas, PT. A dikenakan PPH Final PHTB sedangkan PT. X tidak dikenakan PPh Final PHTB.

Hal ini tidak sesuai dengan prinsip keadilan, yaitu Keadilan Horizontal. Pada keadilan horisontal semua orang yang mempunyai

kemampuan ekonomi atau mendapatkan tambahan kemampuan ekonomi yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

C.2. Keadilan Dalam Pengenaan BPHTB

Setiap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan perusahaan akan dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB). BPHTB dikenakan tarif 5% dari nilai jual kena pajak selisih antara harga jual dengan nilai jual objek pajak tidak kena pajak.

Atas keuntungan yang diterima perusahaan dalam rangka penggabungan perusahaan, merupakan objek BPHTB sebagaimana disebutkan dalam Pasal 85 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2009 adalah Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan, yang selanjutnya disebut pajak. Sehingga, atas keuntungan tersebut akan dikenakan tarif sesuai Pasal 88 ayat (1).

Dalam Pasal 85 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD disebutkan bahwa BPHTB dinyatakan yang menjadi objek pajak adalah disetujui hak atas tanah dan/atau bangunan dimana kira dengan penggabungan perusahaan pengaturan lebih lanjut dalam Pasal 85 ayat (2.a) butir 10 yang menyatakan disetujui atas tanah dan/atau bangunan yang dikenakan BPHTB termasuk pemindahan hak karena penggabungan usaha. Sedangkan yang menjadi subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan dalam UU

PDRD menentukan tarif pajak BPHTB adalah sebesar 5% dari dasar pengenaan pajak yang diambil dari Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP). Pasal 87 ayat (2) huruf k UU PDRD menyatakan NPOP dalam kerangka penggabungan usaha adalah berdasarkan nilai pasar. Jika NPOP sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf k tidak diketahui atau lebih rendah daripada NJOP yang digunakan dalam pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan pada tahun terjadinya perolehan, dasar pengenaan yang dipakai adalah NJOP Pajak Bumi dan Bangunan.

Esensi 'keadilan' dalam pemungutan pajak didasarkan pada prinsip 'equity' sebagaimana dijelaskan oleh Tjip Ismail dalam literasinya, termasuk terhadap ketentuan pajak daerah. Prinsip 'equity' disini ditujukan untuk menjelaskan bahwa dasar pajak dan kewajiban membayar harus jelas dan tidak sewenang-wenang, pajak bersangkutan harus adil secara horizontal, artinya beban pajak haruslah sama besar antara berbagai kelompok yang berbeda tetapi dengan kedudukan ekonomi yang sama, harus adil secara vertikal, artinya kelompok yang memiliki sumber daya ekonomi yang lebih besar memberikan sumbangan yang lebih besar dari pada kelompok yang tidak banyak memiliki sumber daya ekonomi, dan pajak itu haruslah adil dari tempat ketempat, dalam arti, hendaknya tidak ada perbedaan-perbedaan besar dan sewenang-wenang dalam beban pajak dari satu daerah kedaerah lain, kecuali jika perbedaan ini mencerminkan perbedaan dalam cara menyediakan layanan masyarakat.⁸³

⁸³ Tjip Ismail, *"Potret Pajak Daerah Di Indonesia"*, Kencana, Jakarta, 2018, Halaman 33.

Dalam hal pengenaan BPHTB, dapat kita lihat esensi keadilan bagi pihak atau badan usaha yang melakukan penggabungan perusahaan baik menggunakan *purchase method* maupun *pooling of interest method*. Pihak atau badan usaha yang melakukan penggabungan usaha dengan *purchase method* maupun *pooling of interest method* akan dikenakan kewajiban pembayaran Pajak BPHTB. Hal ini sesuai dengan prinsip keadilan horisontal yang menyatakan bahwa semua orang yang mempunyai kemampuan ekonomi atau mendapatkan tambahan kemampuan ekonomi yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

Berikut merupakan contoh ilustrasi pengenaan Pajak BPHTB atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada penggabungan perusahaan:

1. Dalam rangka penggabungan usaha perusahaan keramik dengan menggunakan *purchase method*, PT. A (*merging company*) menggabungkan diri ke PT. B (*surviving company*). Salah satu aktiva PT. A ke PT. B adalah pabrik keramik dengan luas tanah 10.000 m² dan luas bangunan 1.000 m² yang nilai bukunya menurut neraca PT. A per 1 Januari 2020 Rp. 5,3 M. Berdasarkan SPPT PBB P2 2020 pabrik keramik, NJOP tanah Rp. 702.000 per m² dan NJOP bangunan Rp. 968.000 per m². Menurut penilaian KJPP C, nilai harga pasar tanah dan/atau bangunan pabrik keramik Rp. 8,5 M. Di kota M di mana pabrik keramik berada, NPOPTKP selain untuk waris dan hibah wasiat Rp. 60.000.000 dan tarif BPHTN 5%. Seluruh akta-akta yang

menyangkut penggabungan perusahaan ini dibuat di hadapan Notaris PPAT N,SH,MKn pada 7 September 2020.

Maka perhitungan BPHTB adalah sebagai berikut:

Nilai pasar tanah dan bangunan pabrik keramik Rp. 8.500.000.000

NJOP pabrik keramik

● NJOP Tanah 10.000 x Rp. 702.000 Rp. 7.020.000.000

● NJOP Bangunan 1.000 x Rp. 968.000 Rp. 968.000.000

● NJOP Tanah dan Bangunan Rp. 7.988.000.000

Nilai pasar pabrik keramik lebih tinggi dari NJOP pabrik keramik.

PT.B terutang BPHTB= 5% x (Rp.8.500.000.000-60.000.000) = Rp. 422.000.000

2. Dalam rangka penggabungan usaha perusahaan keramik dengan menggunakan *pooling of interest method*, PT. X (*merging company*) menggabungkan diri ke PT. Y (*surviving company*). Salah satu aktiva PT. X ke PT. Y adalah pabrik keramik dengan luas tanah 9.000 m² dan luas bangunan 1.100 m² yang nilai bukunya menurut neraca PT. A per 1 Januari 2020 Rp. 5,1 M. Berdasarkan SPPT PBB P2 2020 pabrik keramik, NJOP tanah Rp. 702.000 per m² dan NJOP bangunan Rp. 968.000 per m². Menurut penilaian KJPP C, nilai harga pasar tanah dan bangunan pabrik keramik Rp. 8,5 M. Di kota M di mana pabrik keramik berada, NPOPTKP selain untuk waris dan hibah wasiat Rp. 60.000.000 dan tarif BPHTN 5%. Seluruh akta-akta yang menyangkut penggabungan perusahaan ini dibuat di hadapan Notaris PPAT N,SH,MKn pada 15 September 2020.

Maka perhitungan BPHTB adalah sebagai berikut:

Nilai pasar tanah dan bangunan pabrik keramik Rp. 8.500.000.000.-

NJOP pabrik keramik

● NJOP Tanah 9.000.- x Rp. 702.000.- Rp. 6.318.000.000.-

● NJOP Bangunan 1.100.- x Rp. 968.000.- Rp. 1.064.800.000.-

● NJOP Tanah dan Bangunan Rp. 7.382.800.000.-

Nilai pasar pabrik keramik lebih tinggi dari NJOP pabrik keramik.

PT.Y terutang BPHTB= 5% x (Rp.8.500.000.000-60.000.000) = Rp. 422.000.000

Berdasarkan kedua ilustrasi perhitungan di atas, dapat disimpulkan bahwa, penggabungan usaha yang dilakukan baik dengan menggunakan *purchase method* ataupun *pooling of interest method* sama-sama dikenakan Pajak BPHTB. Harga pasar tanah dan/atau bangunan yang dialihkan PT. A ke PT. B sama dengan harga pasar yang dialihkan PT. X ke PT. Y sebesar Rp 8,5 M. Sehingga dari kasus di atas, PT. B dan PT. Y sama-sama dikenakan BPHTB sebesar Rp. 422.000.000.

Hal ini sesuai telah sesuai dengan prinsip keadilan, yaitu keadilan horisontal. Pada keadilan horisontal semua orang yang mempunyai kemampuan ekonomi atau mendapatkan tambahan kemampuan ekonomi yang sama harus dikenakan pajak yang sama.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Dari uraian penulisan tesis ini, maka penulis mengambil kesimpulan yang merupakan hasil kajian dan analisis dari rumusan masalah sebagai berikut :

1. Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) UU PPh Juncto Pasal 1 ayat (2) PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB-PPJBTB beserta perubahannya, badan usaha yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan usaha akan dikenakan PPh Final PHTB. Sedangkan berdasarkan ketentuan Pasal 85 ayat (2) huruf a angka 10 UU No. 28 Tahun 2009 tentang PDRD Juncto Peraturan Daerah Kota / Kabupaten tentang BPHTB , bahwa pihak atau badan usaha yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan akan dikenakan BPHTB.
2. Berdasarkan Pasal 6 huruf e PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB-PPJBTB beserta perubahannya Juncto Pasal 10 ayat 1 huruf e Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian, Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan beserta Perubahannya, atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan perusahaan dengan menggunakan *pooling of interest method*, dikecualikan dari

pengenaan PPh Final PHTB sepanjang memenuhi persyaratan sebagaimana yang ditentukan oleh Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 52/PMK.010/2017 tentang penggunaan nilai buku atas pengalihan dan perolehan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor. 205/PMK.010/2018.

3. Dalam rangka penggabungan perusahaan, pengenaan PPh Final PHTB atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, tidak memenuhi prinsip keadilan horizontal maupun vertikal karena bila menggunakan *purchase method*, perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan/ atau bangunan dikenakan pajak, sedangkan jika menggunakan *pooling of interest Method* tidak dikenakan pajak tersebut. Di lain pihak, dalam pengenaan BPHTB terdapat keadilan horizontal dan vertikal, karena baik menggunakan *purchase method* atau *pooling of interest*, pihak yang menerima pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan perusahaan sama-sama dikenakan pajak.

B. Saran

Sebagai rekomendasi atas kesimpulan dalam tulisan ini, maka diberikan saran sebagai berikut :

1. Hendaknya Kantor Pelayanan Direktorat Jenderal Pajak dan Badan Pengelola Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Kabupaten/Kota

melakukan sosialisasi atau penyuluhan kepada wajib pajak badan dan Notaris/PPAT mengenai ketentuan pengenaan pajak, terutama PPh Final PHTB dan BPHTB pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan.

2. Untuk dapat menggunakan *pooling of interest method* dalam penggabungan perusahaan, maka perusahaan harus memenuhi ketentuan Pasal 1 ayat 3; Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (3) dan ayat (4); Pasal 3; Pasal 5 ayat (1); Pasal 11 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor. 52/PMK.010/2017 tentang penggunaan nilai buku atas pengalihan dan perolehan harta dalam rangka penggabungan , peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor. 205/PMK.010/2018.
3. Agar terdapat keadilan dalam pengenaan PPh Final PHTB atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan, hendaknya pengecualian ketentuan yang terdapat dalam Pasal 10 ayat (3) UU PPh, Pasal 6 huruf e PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh PHTB-PPJBTB beserta perubahannya, hendaknya direvisi , sehingga pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam penggabungan perusahaan baik dengan *Poling of Interest Method* maupun *purchase Method* sama-sama dikenakan PPh Final PHTB.

Daftar Pustaka

A. Buku – buku

- Apeldoorn, Van, 1980 *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta.
- Asshiddiqie, Jimly, 2006, *Ilmu Hukum Tata Negara Jilid I*, Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi RI, Jakarta.
- Amran Suadi, 2019, *Filsafat Hukum : Refleksi Filsafat Pancasila, Hak Asasi Manusia dan Etika*, Prenadamedia Group: Jakarta.
- Adam Smith, 2005, *Teori Pertumbuhan Ekonomi Perencanaan dan Pembangunan*, PT. Raja Grafindo Pustaka: Jakarta.
- B.Ilyas, Wiraan, 2018, *Perspektif Keadilan dan Kepastian Dalam Penerapan Hukum Pajak*, Mitra Wacana Media, Jakarta.
- Untung, Budi, 2019, *Hukum Merger*, Andi, Yogyakarta.
- Burhan Asofa, 2001, *Metode Penelitian Hukum*, Rineka Cipta, Jakarta.
- Black, Henry Campbell , 1990, *Black's Law Dictionary Centennial Sixth Edition*, St. Paul, Minn: West Publishing co.
- Dharmasetya, Lani ,et, 2009, *Penggabungan perusahaan Dan Akuisisi*, PT.Elex Media komputindo, Jakarta.
- Darmodiharjo,Darji, Dkk, 2002, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum (Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia) Cet-4*, Gramedia Pustaka / Utama, Jakarta.
- Dimiyati, Khudzaifah, 2004, *Teorisasi Hukum: Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia 1945-1990*, Muhammadiyah University Press: Surakarta.
- Devano, Sony, dkk, 2006, *Perpajakan (Konsep, Teori dan Isu)*, Kencana Prenada Grup, Jakarta.
- Ediwarman, 2016, *Monograf Metodologi Penelitian Hukum Panduan Penulisan Skripsi, Tesis dan Disertasi*, Genta Publishing, Yogyakarta.
- Faisal, Gatot S.M, 2009, *How To Be A Smarter Taxpayer, Bagaimana Menjadi Wajib Pajak Yang Lebih Cerdas*, PT. Grasindo, Jakarta.
- Hadori Yunus, 2000, *Akuntansi Keuangan Lanjutan*, Edisi pertama, Yogyakarta: BPFE.

- Hamdi, 2014, “ *Penyelesaian Sengketa Penetapan Ganti Rugi Dalam Pengadaan Tanah Untuk Pembangunan Kepentingan Umum (Kajian Terhadap UU No. 2 Tahun 2012).*” Jurnal IUS (Kajian Hukum dan Keadilan) 2.1.
- Husnan, Suad dan Enny Pudjiastuti, 2015, *Dasar-Dasar Manajemen Keuangan*, Edisi Ketujuh, UPP STIM YKPN: Yogyakarta.
- Hartono, C.F.G. Sunaryati, dalam Joni Emirzon, 2010, *Hukum Usaha Jasa*, Jakarta.
- H. Salim, 2014, *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Desertasi dan Tesis*, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta
- Hartono, Sri Redjeki, 2000, *Kapita Selekta Hukum Perusahaan*, Mandar Maju, Jakarta.
- Halim, Abdul, 2000, *Bunga Rampai Manajemen Keuangan Daerah*, Unit Penerbit dan Percetakan AMP YKPN, Yogyakarta.
- Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2014, *Pengantar Ilmu Pajak : Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta.
- Ismail, Tjip, 2018, “*Potret Pajak Daerah Di Indonesia*”, Kencana, Jakarta.
- Ira, Gustina, 2017, *Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Merger Dan Akuisisi Pada Perusahaan Yang Go Public yang Terdaftar di BEI*, Jurnal Akuntansi dan Keuangan.
- Irawan, Aulia, 2008, *Dasar Pengenaan PPh dan Penggunaan Nilai Buku Dalam Transaksi Penggabungan perusahaan Perusahaan*, Thesis, Universitas Airlangga, Surabaya.
- Jayadi, Ahkam, 2015, *Memahami Tujuan Penegakan Hukum Studi Hukum Dengan Pendekatan Hikmah*, Genta Press, Yogyakarta.
- Julyano, M, dkk, A. Y, 2019, *Pemahaman Terhadap Asas Kepastian Hukum Melalui Kontruksi Penalaran Postivisme Hukum*, Crepido.
- Kusumohamidjojo, Budiono, 1999, *Ketertiban yang Adil (Problematika Filsafat Hukum)*, Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta .
- Kristanto, Septian, Bayu, 2010, *Penggabungan Usaha dan Pajak Penghasilan*, Volume 10, Nomor 1, Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Krida Wacana, Jakarta.
- Litaniar Qonakis, Iskandar, 2015, *Analisis Perbandingan Abnormal Return dan Risiko Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi*, Diss, Universitas Pendidikan Indonesia, Bandung.

- Mansyur, Kahar, 1985, *Membina Moral dan Akhlak*, Kalam Mulia, Jakarta.
- Meuwissen, B. Arief, Sidharta, 2007, *Tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum, dan Filsafat Hukum*, Refika Aditama, Bandung.
- Muhammad, Abdulkadir, 2004, *Hukum dan Penelitian Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Mertokusumo, Sudikno, 1993, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Notohamidjojo, 2018, *Soal-Soal Pokok Filsafat Hukum*, BPK Gunung Mulia, Jakarta.
- R. Mansury, 1996, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Ind Hill-Co, Jakarta.
- Sawir, Agnes, 2004, *Kebijakan Pendanaan dan Restrukturisasi Perusahaan*, PT.Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.
- Supriyanto, Edy, 2014, *Hukum Pajak Indonesia*, Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Siahaan, Marihot Pahala, 2003, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Teori Dan Praktek Edisi I Cet. I*, PT. Raja Grafindo, selanjutnya disingkat Marihot P. Siahaan I, Jakarta.
- , 2005 *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Bandung Rajawali Pers, Bandung.
- , 2010, *Seri Hukum Pajak Indonesia Hukum Pajak Elementer Konsep Dasar Perpajakan Indonesia*, Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Sugiyono, 2009, *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*, Alfabet: Bandung.
- Soekanto, Soerjono, et, 2007, *Penelitian Hukum Normatif*, PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta.
- Soekanto, Soerjono, 1898, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia, Jakarta.
- The New Encyclopaedia Britannica*, "Taxation", (London : Encyclopaedia Britannica, Inc., 1988).
- Pangaribuan, Emmy, 2007, *Perusahaan Kelompok (Group Company / Concern)*, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.

Prayogo, R. Tony, 2016, *Penerapan Asas Kepastian Hukum Dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 tentang Hak Uji Materiil Dan Dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/Pmk/2005 tentang Pedoman Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang*, Jurnal Legislasi Indonesia, Volume 13, Nomor 2, Jakarta.

Rahardjo, Satjipto, 1986, *Hukum Dalam Perspektif Sejarah dan Perubahan Sosial, Pada Pembangunan Hukum Dalam Perspektif Politik Hukum Nasional*, Rajawali Press, Jakarta.

Ridwan HR, 2011, *Hukum Administrasi Negara, Cet.7*, Grafindo Persada, Jakarta.

Rawls, John, 1971, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge.

-----, 2006, *Teori Keadilan (Dasar-dasar Filsafat Politik Untuk Mewujudkan Kesejahteraan Sosial Dalam Negara*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta.

Widjaja, Gunawan, 2002, *Penggabungan perusahaan Dalam Perpektif Monopoli*, Raja Grafindo Persada, Jakarta.

B. Perundang - undangan

Kitab Undang-undang Hukum Perdata, Burgerlijk Wetboek (BW)

Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Undang–undang Dasar Negara Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

Undang–undang Dasar Negara Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang–undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/ atau Bangunan.

Keputusan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 52/PMK.010/2017 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 205/PMK.010/2018 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta Dalam Rangka Penggabungan , Peleburan atau Pemekaran Usaha.

Lampiran Peraturan Komisi Pengawas Persaingan Usaha No. 2 Tahun 2013 tentang Pedoman Pelaksanaan Penggabungan atau Peleburan Badan Usaha dan Pengambilalihan Saham Perusahaan yang Dapat Mengakibatkan Praktek Monopoli dan Persaingan Usah Tidak Sehat, h.5.

C. Internet

<https://www.jojonomic.cm/blog/stragtegi-merger-dan-akuisis>, Tanggal 20 Februari 2020.

[https://www.kemenkeu.go.id/media/4485/memahami-pajak-atas-Penggabungan_\(Merger\)_perusahaan.pdf](https://www.kemenkeu.go.id/media/4485/memahami-pajak-atas-Penggabungan_(Merger)_perusahaan.pdf), Tanggal 24 Februari 2020.

<https://idxchannel.okezone.com/read/2009/11/23/278/278272/indofood-merger-5-perusahaan-rp466-47-miliar>, Tanggal 24 Februari 2020.

<https://www.edusaham.com/2019/06/pengertian-pasiva-komponen-dan-jenis.html>, Tanggal 24 Februari 2020

<http://www.hukumonline.com/klinik/detail/ulasan/lt5816ab6ea74a7/pengertian-atribusi--delegasi-dan-mandat>, Tanggal 11 Maret 2020.

<https://www.pajakku.com/forum-topic/5d81d1d27c62d906690ba0d8/Tata-Cara-Pemberian-Pengecualian-Dari-Kewajiban-Pembayaran-Atau-Pemungutan-Pajak-Penghasilan-Atas-Penghasilan-Dari-Pengalihan-Hak-Atas-Tanah-Dan/Atau-Bangunan?page=1>, Tanggal 10 Juni 2020

<https://dwiermayanti.wordpress.com/2009/10/15/Penggabungan-badan-usaha-akuisisi>, Tanggal 11 Agustus 2020.

https://news.ddtc.co.id/era-kepastian-hukum-pemeriksaan-pajak-17345?page_y=1008, Tanggal 07 September 2020.



MENTERI KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA
SALINAN

PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

NOMOR 205 /PMK.010/2018

TENTANG

PERUBAHAN ATAS PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR
52/PMK.010/2017 TENTANG PENGGUNAAN NILAI BUKU ATAS PENGALIHAN
DAN PEROLEHAN HARTA DALAM RANGKA PENGGABUNGAN, PELEBURAN,
PEMEKARAN, ATAU
PENGAMBILALIHAN USAHA

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

- Menimbang :
- a. bahwa berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 52/PMK.010/2017 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha, telah diatur ketentuan mengenai penggunaan nilai buku atas pengalihan dan perolehan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha;
 - b. bahwa dalam rangka mendorong kegiatan investasi langsung dari luar negeri dan mendukung program Pemerintah terkait pembentukan perusahaan induk Badan Usaha Milik Negara (*holding BUMN*), perlu mengubah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 52/PMK.010/2017 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta dalam rangka

Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha sebagaimana dimaksud dalam huruf a;

- c. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b, serta untuk melaksanakan ketentuan Pasal 10 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 52/PMK.010/2017 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha;

- Mengingat :
1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);
 2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 52/PMK.010/2017 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta dalam Rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 586);

MEMUTUSKAN:

Menetapkan : PERATURAN MENTERI KEUANGAN TENTANG PERUBAHAN ATAS PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR 52/PMK.010/2017 TENTANG PENGGUNAAN NILAI BUKU ATAS PENGALIHAN DAN PEROLEHAN HARTA DALAM RANGKA PENGGABUNGAN, PELEBURAN, PEMEKARAN, ATAU PENGAMBILALIHAN USAHA.

Pasal I

Beberapa ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 52/PMK.010/2017 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta dalam Rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 586) diubah sebagai berikut:

1. Ketentuan ayat (2) dan ayat (6) Pasal 1 diubah sehingga Pasal 1 berbunyi sebagai berikut:

Pasal 1

- (1) Wajib Pajak menggunakan nilai pasar atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.
- (2) Untuk kepentingan perpajakan, Wajib Pajak dapat menggunakan nilai buku atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha, setelah mendapatkan persetujuan Direktur Jenderal Pajak.
- (3) Penggabungan usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu:
 - a. penggabungan dari 2 (dua) atau lebih Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dengan cara mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada salah satu Wajib Pajak badan yang tidak mempunyai sisa kerugian fiskal atau mempunyai sisa kerugian fiskal yang lebih kecil dan membubarkan Wajib

Pajak badan yang mengalihkan harta dan kewajiban tersebut; atau

- b. penggabungan dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dengan Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mengalihkan seluruh harta dan kewajiban badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri kepada Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dan membubarkan badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri yang mengalihkan harta dan kewajiban tersebut.
- (4) Peleburan usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu:
- a. peleburan dari 2 (dua) atau lebih Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dengan cara mendirikan badan usaha baru di Indonesia dan mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada Wajib Pajak badan baru serta membubarkan Wajib Pajak badan yang melebur tersebut; atau
 - b. peleburan dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dengan Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mendirikan badan usaha baru di Indonesia dan mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada badan usaha baru serta membubarkan badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dan Wajib Pajak badan dalam negeri yang melebur tersebut.
- (5) Pemekaran usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu pemisahan satu Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham menjadi 2 (dua)

Wajib Pajak badan dalam negeri atau lebih dengan cara mendirikan badan usaha baru dan mengalihkan sebagian harta dan kewajiban kepada badan usaha baru tersebut yang dilakukan tanpa melakukan likuidasi usaha yang lama.

- (6) Wajib Pajak yang dapat melakukan pemekaran usaha dengan menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (5) yaitu:
 - a. Wajib Pajak yang belum *Go Public* yang bermaksud melakukan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*);
 - b. Wajib Pajak yang telah *Go Public* sepanjang seluruh badan usaha hasil pemekaran melakukan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*);
 - c. Wajib Pajak badan yang melakukan pemisahan unit usaha syariah dalam rangka menjalankan kewajiban pemisahan usaha berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - d. Wajib Pajak badan dalam negeri sepanjang badan usaha hasil pemekaran mendapatkan tambahan modal dari penanam modal asing paling sedikit Rp500.000.000.000,00 (lima ratus miliar rupiah); dan
 - e. Wajib Pajak Badan Usaha Milik Negara yang menerima tambahan penyertaan modal Negara Republik Indonesia sepanjang pemekaran dilakukan terkait pembentukan perusahaan induk Badan Usaha Milik Negara (*holding*).
- (7) Pengambilalihan usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu penggabungan dari Wajib Pajak Bentuk Usaha Tetap yang menjalankan kegiatan di bidang usaha bank dengan Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mengalihkan seluruh atau sebagian harta dan kewajiban Bentuk Usaha Tetap kepada Wajib Pajak

badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dan membubarkan Bentuk Usaha Tetap tersebut.

2. Ketentuan Pasal 3 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 3

- (1) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a diajukan oleh:
 - a. Wajib Pajak yang menerima harta, dalam hal dilakukan penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha; atau
 - b. Wajib Pajak yang mengalihkan harta dalam hal dilakukan pemekaran usaha.
- (2) Permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilengkapi dengan dokumen sebagai berikut:
 - a. surat pernyataan yang mengemukakan alasan dan tujuan melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha;
 - b. surat pernyataan yang menerangkan bahwa penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha yang dilakukan memenuhi persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2); dan
 - c. surat keterangan fiskal dari Direktur Jenderal Pajak untuk tiap Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang terkait.
- (2a) Permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (6) huruf d selain dilampiri dengan dokumen yang disyaratkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), juga harus dilengkapi dengan akta pendirian atau

perubahan dari Wajib Pajak hasil pemekaran usaha yang mencantumkan jumlah penanaman modal baru dari penanam modal asing.

- (2b) Permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (6) huruf e selain dilampiri dengan dokumen yang disyaratkan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), juga harus dilengkapi dengan surat rekomendasi dari Menteri yang menyelenggarakan urusan pemerintah di bidang pembinaan Badan Usaha Milik Negara.
- (3) Permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilengkapi dengan dokumen pendukung atas surat pernyataan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a dan huruf b.
- (4) Dalam hal permohonan Wajib Pajak tidak dilengkapi dengan dokumen dan dokumen pendukung sebagaimana dimaksud pada ayat (2), ayat (2a), ayat (2b), dan ayat (3), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat permintaan kelengkapan kepada Wajib Pajak paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak diterimanya permohonan.
- (5) Permintaan kelengkapan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dalam jangka waktu paling lama 14 (empat belas) hari kerja sejak diterimanya surat permintaan kelengkapan.
- (6) Dalam hal Wajib Pajak tidak memenuhi permintaan kelengkapan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (5), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan bahwa permohonan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan.
- (7) Atas Permohonan Wajib Pajak yang tidak dipertimbangkan sebagaimana dimaksud pada

ayat (6), Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan kembali secara lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (2), ayat (2a), ayat (2b), dan ayat (3) dengan memperhatikan jangka waktu penyampaian permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a.

Pasal II

Peraturan Menteri ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Menteri ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 31 Desember 2018

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

ttd.

SRI MULYANI INDRAWATI

Diundangkan di Jakarta
pada tanggal 31 Desember 2018

DIREKTUR JENDERAL
PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN
KEMENTERIAN HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA
REPUBLIK INDONESIA,

ttd.

WIDODO EKATJAHJANA

BERITA NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2018 NOMOR 1850

Salinan sesuai dengan aslinya
Kepala Biro Umum
u.b.
Kepala Bagian TU Kementerian



ARIF BINTARTO YUWONO
NIP 19710912 199703 1 001





MENTERI KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA

SALINAN

PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

NOMOR 52/PMK.010/2017

TENTANG

PENGGUNAAN NILAI BUKU ATAS PENGALIHAN DAN PEROLEHAN HARTA
DALAM RANGKA PENGGABUNGAN, PELEBURAN, PEMEKARAN, ATAU
PENGAMBILALIHAN USAHA

DENGAN RAHMAT TUHAN YANG MAHA ESA

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

- Menimbang : a. bahwa ketentuan mengenai penggunaan nilai buku atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, atau Pemekaran Usaha;
- b. bahwa dalam rangka menyelaraskan kebijakan di bidang perpajakan dengan kebijakan di bidang ekonomi, investasi, dan moneter, khususnya kebijakan untuk mendorong penguatan badan hukum di Indonesia melalui penyatuan usaha dan mendorong pemisahan unit usaha syariah menjadi badan hukum tersendiri, perlu mengganti Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, atau Pemekaran Usaha sebagaimana dimaksud dalam huruf a;

- c. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b, serta untuk melaksanakan ketentuan Pasal 10 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta dalam Rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha;

Mengingat : Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

MEMUTUSKAN:

Menetapkan : PERATURAN MENTERI KEUANGAN TENTANG PENGGUNAAN NILAI BUKU ATAS PENGALIHAN DAN PEROLEHAN HARTA DALAM RANGKA PENGGABUNGAN, PELEBURAN, PEMEKARAN, ATAU PENGAMBILALIHAN USAHA.

Pasal 1

- (1) Wajib Pajak menggunakan nilai pasar atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.
- (2) Wajib Pajak dapat menggunakan nilai buku atas pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha,

setelah mendapatkan persetujuan Direktur Jenderal Pajak.

- (3) Penggabungan usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu:
 - a. penggabungan dari dua atau lebih Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dengan cara mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada salah satu Wajib Pajak badan yang tidak mempunyai sisa kerugian fiskal atau mempunyai sisa kerugian fiskal yang lebih kecil dan membubarkan Wajib Pajak badan yang mengalihkan harta dan kewajiban tersebut; atau
 - b. penggabungan dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dengan Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mengalihkan seluruh harta dan kewajiban badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri kepada Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dan membubarkan badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri yang mengalihkan harta dan kewajiban tersebut.
- (4) Peleburan usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu:
 - a. peleburan dari dua atau lebih Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dengan cara mendirikan badan usaha baru di Indonesia dan mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada Wajib Pajak badan baru serta membubarkan Wajib Pajak badan yang melebur tersebut; atau
 - b. peleburan dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri dengan Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mendirikan badan usaha baru di Indonesia dan mengalihkan seluruh harta dan kewajiban kepada badan usaha baru serta membubarkan badan hukum yang didirikan atau

bertempat kedudukan di luar negeri dan Wajib Pajak badan dalam negeri yang melebur tersebut.

- (5) Pemekaran usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu pemisahan satu Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham menjadi dua Wajib Pajak badan dalam negeri atau lebih dengan cara mendirikan badan usaha baru dan mengalihkan sebagian harta dan kewajiban kepada badan usaha baru tersebut yang dilakukan tanpa melakukan likuidasi usaha yang lama.
- (6) Wajib Pajak yang dapat melakukan pemekaran usaha dengan menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (5) yaitu:
 - a. Wajib Pajak yang belum *Go Public* yang bermaksud melakukan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*);
 - b. Wajib Pajak yang telah *Go Public* sepanjang seluruh badan usaha hasil pemekaran melakukan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*); atau
 - c. Wajib Pajak badan yang melakukan pemisahan unit usaha syariah dalam rangka menjalankan kewajiban pemisahan usaha berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- (7) Pengambilalihan usaha yang dapat menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (2) yaitu penggabungan dari Wajib Pajak Bentuk Usaha Tetap yang menjalankan kegiatan di bidang usaha bank dengan Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham, dengan cara mengalihkan seluruh atau sebagian harta dan kewajiban Bentuk Usaha Tetap kepada Wajib Pajak badan dalam negeri yang modalnya terbagi atas saham dan membubarkan Bentuk Usaha Tetap tersebut.

Pasal 2

- (1) Wajib Pajak yang melakukan pengalihan atau menerima pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha dengan menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud

dalam Pasal 1 ayat (2) wajib memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak paling lama 6 (enam) bulan setelah tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha dilakukan, dengan melampirkan alasan dan tujuan melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha;
 - b. memenuhi persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*); dan
 - c. memperoleh surat keterangan fiskal dari Direktur Jenderal Pajak untuk tiap Wajib Pajak badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang terkait.
- (2) Persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b terpenuhi apabila:
- a. tujuan utama dari penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha yaitu untuk menciptakan sinergi usaha yang kuat dan memperkuat struktur permodalan serta tidak dilakukan untuk penghindaran pajak;
 - b. kegiatan usaha Wajib Pajak yang mengalihkan harta masih berlangsung sampai dengan tanggal efektif dari penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha;
 - c. kegiatan usaha Wajib Pajak yang mengalihkan harta sebelum penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha terjadi, wajib dilanjutkan oleh Wajib Pajak yang menerima pengalihan harta paling singkat 5 (lima) tahun setelah tanggal efektif penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha;
 - d. kegiatan usaha Wajib Pajak yang menerima harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha tetap berlangsung paling singkat 5 (lima) tahun setelah

- tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha; dan
- e. harta berupa aktiva tetap yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang menerima harta yang berasal dari penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha tidak dipindahtangankan oleh Wajib Pajak yang menerima harta paling singkat 2 (dua) tahun setelah tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan kecuali pemindahtanganan tersebut dilakukan untuk tujuan peningkatan efisiensi perusahaan.
- (3) Harta yang dapat diajukan permohonan untuk menggunakan nilai buku merupakan harta yang telah dialihkan pada tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.
- (4) Nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (3) merupakan nilai buku pada tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.

Pasal 3

- (1) Permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a diajukan oleh:
- a. Wajib Pajak yang menerima harta, dalam hal dilakukan penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha; atau
- b. Wajib Pajak yang mengalihkan harta dalam hal dilakukan pemekaran usaha.
- (2) Permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilengkapi dengan dokumen sebagai berikut:
- a. surat pernyataan yang mengemukakan alasan dan tujuan melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha;
- b. surat pernyataan yang menerangkan bahwa penggabungan, peleburan, pemekaran, atau

- pengambilalihan usaha yang dilakukan memenuhi persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2); dan
- c. surat keterangan fiskal dari Direktur Jenderal Pajak untuk tiap Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang terkait.
- (3) Permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilengkapi dengan dokumen pendukung atas surat pernyataan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a dan huruf b.
 - (4) Dalam hal permohonan Wajib Pajak tidak dilengkapi dengan dokumen dan dokumen pendukung sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat permintaan kelengkapan kepada Wajib Pajak paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak diterimanya permohonan.
 - (5) Permintaan kelengkapan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dalam jangka waktu paling lama 14 (empat belas) hari kerja sejak diterimanya surat permintaan kelengkapan.
 - (6) Dalam hal Wajib Pajak tidak memenuhi permintaan kelengkapan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (5), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan bahwa permohonan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan.
 - (7) Atas Permohonan Wajib Pajak yang tidak dipertimbangkan sebagaimana dimaksud pada ayat (6), Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan kembali secara lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) dengan memperhatikan jangka waktu penyampaian permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a.

Pasal 4

- (1) Terhadap permohonan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan keputusan persetujuan atau penolakan permohonan, paling lambat

- 1 (satu) bulan dihitung sejak diterimanya permohonan Wajib Pajak secara lengkap.
- (2) Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan keputusan, terhadap permohonan Wajib Pajak dianggap disetujui.
 - (3) Terhadap permohonan yang dianggap disetujui sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja dihitung sejak jangka waktu 1 (satu) bulan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terlampaui, harus menerbitkan keputusan persetujuan penggunaan nilai buku dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.

Pasal 5

- (1) Wajib Pajak yang telah melakukan pemindahtanganan harta dengan tujuan peningkatan efisiensi perusahaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) huruf e, harus mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) bulan setelah terjadinya pemindahtanganan harta.
- (2) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilengkapi dengan dokumen sebagai berikut:
 - a. surat pernyataan yang mengemukakan bahwa harta tersebut layak dipindahtangankan demi meningkatkan efisiensi perusahaan; dan
 - b. rincian harta yang dipindahtangankan, dilengkapi data dengan informasi yang paling sedikit memuat:
 1. nama harta;
 2. tanggal perolehan harta;
 3. nilai perolehan harta;
 4. nilai buku harta saat penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha;
 5. nilai buku, nilai jual, dan nilai pasar harta saat harta dipindahtangankan; dan

6. nama dan Nomor Pokok Wajib Pajak yang akan menerima pemindahtanganan harta.
- (3) Permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilengkapi dengan dokumen pendukung atas surat pernyataan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a.
 - (4) Dalam hal permohonan Wajib Pajak tidak dilengkapi dengan dokumen dan dokumen pendukung sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat permintaan kelengkapan kepada Wajib Pajak paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak diterimanya permohonan.
 - (5) Permintaan kelengkapan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja sejak diterimanya surat permintaan kelengkapan.
 - (6) Dalam hal Wajib Pajak tidak menyampaikan kelengkapan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (5), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan bahwa permohonan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan.
 - (7) Atas permohonan Wajib Pajak yang tidak dipertimbangkan sebagaimana dimaksud pada ayat (6), Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan kembali secara lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3).

Pasal 6

- (1) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan keputusan persetujuan atau penolakan atas permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1), paling lama 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal diterimanya permohonan secara lengkap.

- (2) Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan keputusan, terhadap permohonan Wajib Pajak dianggap disetujui.
- (3) Terhadap permohonan yang dianggap disetujui sebagaimana dimaksud pada ayat (2), dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja terhitung sejak jangka waktu 1 (satu) bulan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terlampaui, Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan keputusan persetujuan permohonan Wajib Pajak untuk melakukan pemindahtanganan dengan tujuan peningkatan efisiensi perusahaan.

Pasal 7

- (1) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (6) huruf a dan huruf b yang bermaksud menjual sahamnya di bursa efek, dalam jangka waktu paling lambat 1 (satu) tahun terhitung sejak memperoleh persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemekaran usaha dengan menggunakan nilai buku, harus telah mengajukan pernyataan pendaftaran kepada Otoritas Jasa Keuangan dalam rangka penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*) dan pernyataan pendaftaran tersebut telah menjadi efektif.
- (2) Dalam hal terdapat keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak yang menyebabkan tidak dapat dipenuhinya jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan perpanjangan jangka waktu tersebut kepada Direktur Jenderal Pajak.
- (3) Permohonan perpanjangan jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) harus diajukan paling lama 1 (satu) bulan sebelum jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berakhir.
- (4) Perpanjangan jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diberikan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) tahun terhitung sejak jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berakhir.

- (5) Permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) harus dilengkapi dengan dokumen sebagai berikut:
 - a. surat penjelasan penundaan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*) dengan memberikan alasan yang lengkap dan terperinci; dan
 - b. surat penjelasan mengenai harta yang dimiliki perusahaan hasil pemekaran usaha sejak tanggal efektif dilakukannya pemekaran usaha sampai dengan bulan terakhir sebelum pengajuan permohonan perpanjangan jangka waktu dari Wajib Pajak.
- (6) Permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) harus dilengkapi dengan dokumen pendukung atas surat penjelasan penundaan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*) sebagaimana dimaksud pada ayat (5) huruf a.
- (7) Dalam hal permohonan Wajib Pajak tidak dilengkapi dengan dokumen dan dokumen pendukung sebagaimana dimaksud pada ayat (5) dan ayat (6), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat permintaan kelengkapan paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak diterimanya permohonan.
- (8) Permintaan kelengkapan sebagaimana dimaksud pada ayat (7) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dengan jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja sejak diterimanya surat permintaan kelengkapan dari Direktur Jenderal Pajak.
- (9) Dalam hal Wajib Pajak tidak menyampaikan kelengkapan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (8), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan bahwa permohonan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan.

- (10) Atas permohonan Wajib Pajak yang tidak dipertimbangkan sebagaimana dimaksud pada ayat (9), Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan kembali secara lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (5) dan ayat (6) dengan memperhatikan jangka waktu penyampaian permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (3).

Pasal 8

- (1) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan keputusan persetujuan atau penolakan atas permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (3), paling lama 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal diterimanya permohonan secara lengkap.
- (2) Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan keputusan, terhadap permohonan Wajib Pajak dianggap disetujui.
- (3) Terhadap permohonan yang dianggap disetujui sebagaimana dimaksud pada ayat (2), dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja terhitung sejak jangka waktu 1 (satu) bulan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terlampaui, Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan keputusan persetujuan.

Pasal 9

- (1) Wajib Pajak Bentuk Usaha Tetap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (7) dalam jangka waktu paling lambat 2 (dua) tahun terhitung sejak tanggal efektif pengalihan harta harus membubarkan kegiatan usaha dengan memperoleh surat keputusan pencabutan izin usaha bank yang dikeluarkan oleh Otoritas Jasa Keuangan.
- (2) Dalam hal terdapat keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak, jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diperpanjang dengan tambahan waktu paling lama 1 (satu) tahun, setelah mendapat persetujuan Direktur Jenderal Pajak.

- (3) Wajib Pajak yang melakukan perpanjangan jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2), harus:
 - a. telah mengajukan permohonan persiapan pencabutan izin usaha kepada Otoritas Jasa Keuangan sebelum jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berakhir; dan
 - b. mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak paling lambat 1 (satu) bulan sebelum jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berakhir.
- (4) Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf b harus dilengkapi dengan dokumen berupa:
 - a. bukti telah menyampaikan permohonan persiapan pencabutan izin usaha sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf a; dan
 - b. surat penjelasan belum dilakukannya pembubaran kegiatan usaha dengan memberikan alasan yang lengkap dan terperinci beserta dokumen pendukungnya mengenai adanya keadaan di luar kekuasaan Wajib Pajak yang menyebabkan tidak dapat membubarkan usaha dalam jangka waktu 2 (dua) tahun.
- (5) Dalam hal permohonan Wajib Pajak tidak dilengkapi dengan dokumen dan/atau dokumen pendukung sebagaimana dimaksud pada ayat (4), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat permintaan kelengkapan paling lama 15 (lima belas) hari kerja sejak diterimanya permohonan.
- (6) Permintaan kelengkapan sebagaimana dimaksud pada ayat (5) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak yang bersangkutan dengan jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja sejak diterimanya surat permintaan kelengkapan dari Direktur Jenderal Pajak.

- (7) Dalam hal Wajib Pajak tidak menyampaikan kelengkapan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (6), Direktur Jenderal Pajak menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan bahwa permohonan Wajib Pajak tidak dipertimbangkan dan tidak diterbitkan surat keputusan.
- (8) Atas permohonan Wajib Pajak yang tidak dipertimbangkan sebagaimana dimaksud pada ayat (7), Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan kembali secara lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dengan memperhatikan jangka waktu penyampaian permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf b.

Pasal 10

- (1) Direktur Jenderal Pajak menerbitkan keputusan persetujuan atau penolakan atas permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (3) huruf b, paling lama 1 (satu) bulan terhitung sejak tanggal diterimanya permohonan secara lengkap.
- (2) Apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan keputusan, terhadap permohonan Wajib Pajak dianggap disetujui.
- (3) Terhadap permohonan yang dianggap disetujui sebagaimana dimaksud pada ayat (2), dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) hari kerja terhitung sejak jangka waktu 1 (satu) bulan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terlampaui, Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan keputusan persetujuan.

Pasal 11

- (1) Wajib Pajak yang menerima harta dengan menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2), tidak boleh mengompensasikan kerugian/sisa kerugian dari Wajib Pajak badan, Bentuk Usaha Tetap, atau badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar

negeri yang mengalihkan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha.

- (2) Wajib Pajak dalam negeri yang menerima harta dalam rangka penggabungan usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3) huruf b atau peleburan usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (4) huruf b, tidak dapat membebaskan pajak dan/atau pungutan lain yang terutang di luar negeri dari badan hukum yang didirikan atau bertempat kedudukan di luar negeri yang mengalihkan harta.

Pasal 12

- (1) Wajib Pajak yang menerima pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) mencatat nilai perolehan harta tersebut sesuai nilai buku sebagaimana tercantum dalam pembukuan pihak yang mengalihkan.
- (2) Nilai buku sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:
 - a. nilai perolehan dikurangi akumulasi penyusutan atau akumulasi amortisasi, untuk harta yang dilakukan penyusutan atau amortisasi; atau
 - b. nilai perolehan untuk harta yang tidak dilakukan penyusutan atau amortisasi.
- (3) Penyusutan atau amortisasi atas harta yang diterima sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dilakukan berdasarkan masa manfaat yang tersisa sebagaimana tercantum dalam pembukuan pihak yang mengalihkan harta.
- (4) Dalam hal terdapat utang piutang antara Wajib Pajak yang melakukan pengalihan harta dan Wajib Pajak yang menerima pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha, pencatatannya dilakukan dengan cara saling hapus (*offset*) serta tidak diakui adanya pendapatan atas penghapusan utang dan biaya atas penghapusan piutang.

Pasal 13

- (1) Dalam hal penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha dilakukan dalam tahun pajak berjalan, jumlah angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 Wajib Pajak yang menerima harta setelah penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha tidak lebih kecil dari penjumlahan angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 dari seluruh Wajib Pajak yang terkait sebelum penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha.
- (2) Dalam hal pemekaran usaha dilakukan dalam tahun pajak berjalan, jumlah angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 dari seluruh Wajib Pajak setelah pemekaran usaha tidak lebih kecil dari angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 dari Wajib Pajak yang terkait sebelum pemekaran usaha.
- (3) Ketentuan jumlah angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) berlaku sampai dengan kewajiban pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan disampaikan untuk tahun pajak atau bagian tahun pajak dilakukannya penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.
- (4) Dalam hal Wajib Pajak setelah melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha mengalami peningkatan usaha sehingga angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 seharusnya meningkat, besarnya angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) dihitung kembali sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- (5) Angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) merupakan angsuran Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

- (6) Pelunasan Pajak Penghasilan tahun pajak berjalan melalui pembayaran, pemotongan dan/atau pemungutan Pajak Penghasilan sebelum dilakukannya penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha dari Wajib Pajak badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang mengalihkan harta, dapat dipindahbukukan menjadi pelunasan Pajak Penghasilan tahun berjalan dari Wajib Pajak yang menerima pengalihan.

Pasal 14

- (1) Dalam hal setelah mendapatkan persetujuan Direktur Jenderal Pajak untuk menggunakan nilai buku sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1), diketahui bahwa Wajib Pajak:
- a. tidak memenuhi ketentuan persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b;
 - b. melakukan pemindahtanganan harta, tetapi tidak mengajukan permohonan pemindahtanganan harta dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1);
 - c. memperoleh penolakan pemindahtanganan harta dari Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) dan harta tersebut telah dipindahtangankan;
 - d. tidak mengajukan pernyataan pendaftaran kepada Otoritas Jasa Keuangan dalam rangka penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*) atau pernyataan pendaftaran tersebut belum menjadi efektif dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) atau ayat (2);
 - e. memperoleh penolakan perpanjangan jangka waktu penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1);
 - f. tidak membubarkan Bentuk Usaha Tetap dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) atau ayat (2); dan/atau

- g. memperoleh penolakan perpanjangan jangka waktu pembubaran Bentuk Usaha Tetap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1), nilai pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha berdasarkan nilai buku dihitung kembali berdasarkan nilai pasar pada saat pengalihan harta pada tanggal efektif penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha.
- (2) Terhadap Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Direktorat Jenderal Pajak:
- a. menerbitkan surat keputusan pencabutan atas surat keputusan persetujuan penggunaan nilai buku sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4; dan
 - b. menghitung kembali nilai pengalihan harta berdasarkan nilai pasar untuk menetapkan pajak penghasilan yang terutang.
- (3) Pajak Penghasilan yang terutang sebagaimana dimaksud pada ayat 2 huruf b ditanggung oleh:
- a. Wajib Pajak yang menerima harta, dalam hal pengalihan harta dilakukan dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha; atau
 - b. Wajib Pajak yang mengalihkan harta, dalam dalam hal pengalihan harta dilakukan dalam rangka pemekaran usaha.

Pasal 15

Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pengajuan dan penerbitan keputusan mengenai penggunaan nilai buku atas pengalihan dan perolehan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha, diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 16

Terhadap hak dan kewajiban perpajakan dari Wajib Pajak yang mengalihkan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha untuk masa pajak, bagian tahun pajak, dan/atau tahun pajak sebelum dilakukannya:

- a. penggabungan usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3);
- b. peleburan usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (4); atau
- c. pembubaran Bentuk Usaha Tetap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) atau (2),

beralih kepada Wajib Pajak yang menerima pengalihan harta dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pengambilalihan usaha.

Pasal 17

- (1) Terhadap permohonan penggunaan nilai buku yang diajukan sebelum atau setelah berlakunya Peraturan Menteri ini dan belum diterbitkan surat keputusan penggunaan nilai buku oleh Direktur Jenderal Pajak, berlaku ketentuan sebagai berikut:
 - a. atas penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha yang terjadi sampai dengan tanggal 31 Desember 2016, berlaku ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, atau Pemekaran Usaha; atau
 - b. atas penggabungan, peleburan, pemekaran, atau pengambilalihan usaha yang terjadi sejak tanggal 1 Januari 2017, berlaku ketentuan Peraturan Menteri ini.
- (2) Atas penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha yang terjadi sebelum Peraturan Menteri ini berlaku dan telah diterbitkan surat keputusan penggunaan nilai buku

oleh Direktur Jenderal Pajak, surat keputusan tersebut dinyatakan tetap berlaku.

Pasal 18

Pada saat Peraturan Menteri ini mulai berlaku, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam rangka Penggabungan, Peleburan, atau Pemekaran Usaha (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 30), dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Pasal 19

Peraturan Menteri ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengundangan Peraturan Menteri ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 13 April 2017

MENTERI KEUANGAN
REPUBLIK INDONESIA,

ttd.

SRI MULYANI INDRAWATI

Diundangkan di Jakarta
pada tanggal 17 April 2017

DIREKTUR JENDERAL
PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN
KEMENTERIAN HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA
REPUBLIK INDONESIA,

ttd.

WIDODO EKATJAHJANA

BERITA NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2017 NOMOR 586

Salinan sesuai dengan aslinya
Kepala Biro Umum
u.b.
Plh. Kepala Bagian T.U. Kementerian



MR LIMBONG
NIP 196105031988101001