

---

## Keabsahan Penerbitan Aturan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Waris Untuk Pengurusan Balik Nama Sertipikat Tanah dan Bangunan

Eddy Tajib<sup>1</sup>, Bambang Arwanto<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Fakultas Hukum, Universitas Narotama Surabaya

E-mail: eddytajib777@gmail.com<sup>1</sup>, bambang.arwanto@narotama.ac.id<sup>2</sup>

---

### Article History:

Received: 09 Maret 2026

Revised: 16 Maret 2026

Accepted: 29 Maret 2026

**Keywords:** Kepastian Hukum, keabsahan Hukum, SKB PPh Waris, Pajak Penghasilan, Warisan

***Abstract:** Penelitian ini mengkaji kepastian hukum penerbitan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPh) atas harta waris berupa tanah dan/atau bangunan. Permasalahan muncul karena adanya disharmoni antara Undang-Undang Pajak Penghasilan yang mengecualikan warisan sebagai objek pajak dengan praktik administratif yang mensyaratkan SKB PPh Waris dalam proses balik nama sertipikat di Kantor Pertanahan. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui ratio legis pengaturan SKB PPh Waris dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 08/PJ/2025 serta menilai keabsahan hukumnya. Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa SKB PPh Waris berfungsi sebagai instrumen administratif untuk memastikan tidak adanya pengenaan Pajak Penghasilan final atas peralihan hak karena pewarisan sekaligus sebagai syarat formal balik nama sertipikat. Namun, penerbitan SKB PPh Waris menimbulkan problem yuridis karena berpotensi bertentangan dengan ketentuan undang-undang. Kesimpulannya, kepastian hukum penerbitan SKB PPh Waris hanya dapat terwujud melalui harmonisasi regulasi agar selaras dengan undang-undang, sehingga menjamin perlindungan hukum dan keadilan bagi ahli waris.*

---

### PENDAHULUAN

Pewarisan adalah suatu peristiwa yuridis yang muncul pada saat seseorang meninggal dunia, yang berimplikasi pada berpindahnya hak dan kewajiban hukum dari pihak yang meninggal kepada mereka yang berhak menerimanya (Marleen Natania 2024). Konsep pewarisan dapat dimaknai sebagai proses distribusi harta peninggalan dari pewaris kepada subjek hukum yang memiliki hubungan hukum dengannya, baik berdasarkan hubungan keluarga sedarah maupun karena ikatan perkawinan. Dalam perkembangan sistem hukum, penyelesaian mengenai hak dan kewajiban yang ditinggalkan oleh pewaris diatur secara khusus dalam hukum waris, yaitu kumpulan kaidah hukum yang mengatur kedudukan hukum, pengelolaan, serta peralihan harta peninggalan setelah kematian seseorang, berikut akibat hukum yang timbul bagi para ahli waris (Elmiyah 2006).

---

Kematian seseorang merupakan suatu fakta hukum yang memicu timbulnya konsekuensi yuridis, khususnya yang berkaitan dengan pengelolaan serta kelanjutan hak dan kewajiban hukum yang sebelumnya melekat pada diri pewaris (Sofyan Munawar 2023). Kondisi tersebut termasuk dalam cakupan pengaturan hukum waris, yang secara mendasar mengatur proses berpindahannya hak atas kekayaan pewaris, baik yang berwujud benda bergerak maupun benda tidak bergerak, kepada para ahli waris berdasarkan adanya hubungan kekerabatan maupun ikatan perkawinan. Suatu kejadian pewarisan pada prinsipnya mensyaratkan terpenuhinya beberapa elemen pokok, yakni adanya pihak yang meninggal dunia sebagai pewaris, keberadaan ahli waris yang masih hidup serta memiliki hak untuk menerima warisan, dan adanya harta kekayaan yang ditinggalkan oleh pewaris sebagai objek pewarisan (Ali 2010).

Dalam penerapannya, hukum waris tidak dapat dipisahkan dari rezim hukum perpajakan, terutama yang berkaitan dengan pemenuhan kewajiban pajak atas harta peninggalan pewaris. Pasal 32 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menegaskan bahwa sepanjang warisan belum dilakukan pembagian, pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan pewaris dijalankan oleh salah satu ahli waris, pelaksana wasiat, atau pihak lain yang secara faktual menguasai dan mengelola harta peninggalan tersebut. Oleh karena itu, secara hukum para ahli waris memikul tanggung jawab atas pemenuhan kewajiban perpajakan yang melekat pada pewaris (Triani, Sukadana, and Suryani 2021).

Harta peninggalan yang diperoleh oleh ahli waris tidak semata-mata terdiri atas aktiva berupa kekayaan, melainkan juga dapat mencakup kewajiban finansial atau utang pewaris sebagai bagian dari pasiva. Pada hakikatnya, penerimaan warisan dapat dipandang sebagai penambahan kapasitas ekonomis bagi ahli waris, sehingga dalam pengelolaannya perlu ditelaah apakah penambahan tersebut menimbulkan konsekuensi perpajakan. Dalam rezim Pajak Penghasilan yang menggunakan konsep pengertian luas, setiap penambahan kemampuan ekonomis pada dasarnya dikualifikasikan sebagai objek pajak, sehingga secara teoritis warisan berpotensi dikenai Pajak Penghasilan, di samping adanya kewajiban Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) (Mukminin 2018).

Pengaturan mengenai warisan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan ditempatkan dalam dua norma yang memiliki karakter berbeda. Pasal 2 ayat (1) huruf a angka 2 UU PPh menentukan bahwa warisan yang belum dilakukan pembagian diperlakukan sebagai subjek pajak tersendiri yang menggantikan kedudukan pihak yang berhak. Sebaliknya, Pasal 4 ayat (3) huruf b UU PPh secara eksplisit menyatakan bahwa warisan dikecualikan dari kategori objek Pajak Penghasilan. Pengaturan tersebut selanjutnya dipertegas dalam Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, yang menegaskan bahwa peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang terjadi karena pewarisan tidak dikenai Pajak Penghasilan (Mukminin 2018).

Dalam hal pewaris yang telah terdaftar sebagai Wajib Pajak dan memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak meninggal dunia serta meninggalkan harta berupa tanah dan/atau bangunan yang belum dibagi dan belum dicantumkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan, kewajiban untuk melaporkan harta dimaksud tetap melekat dan dilaksanakan melalui SPT pewaris oleh para ahli waris. Selain kewajiban pelaporan tersebut, ahli waris juga dibebani kewajiban pemenuhan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan atas perolehan hak karena pewarisan. Selanjutnya, dalam praktik administrasi pertanahan, setelah BPHTB dilunasi, ahli waris dapat mengajukan permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Warisan (SKB PPh Waris) kepada Kantor Pelayanan Pajak tempat pewaris terdaftar. Apabila permohonan SKB PPh Waris tersebut tidak dikabulkan, terdapat kemungkinan ahli waris diwajibkan untuk melunasi Pajak Penghasilan atas peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang bersumber dari warisan.

Dalam keadaan pewaris yang telah terdaftar sebagai pemegang Nomor Pokok Wajib Pajak meninggal dunia dan meninggalkan aset berupa tanah dan/atau bangunan yang belum dilakukan pembagian serta belum dicantumkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan, kewajiban pelaporan atas aset tersebut tetap harus dipenuhi melalui SPT pewaris oleh para ahli waris. Selain kewajiban pelaporan dimaksud, para ahli waris juga dibebani kewajiban untuk melunasi Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan atas perolehan hak yang timbul karena pewarisan. Selanjutnya, dalam praktik administrasi di bidang pertanahan, ahli waris yang telah memenuhi kewajiban BPHTB berhak mengajukan permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Warisan (SKB PPh Waris) kepada Kantor Pelayanan Pajak tempat pewaris terdaftar. Apabila permohonan SKB PPh Waris tersebut tidak disetujui, maka terdapat kemungkinan ahli waris diwajibkan untuk membayar Pajak Penghasilan atas peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang bersumber dari harta warisan.

Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Warisan berlandaskan pada asas bahwa subjek pajak atas pengalihan hak pada prinsipnya adalah pewaris. Namun, karena pewaris telah meninggal dunia, yang bersangkutan tidak lagi memenuhi kualifikasi subjektif sebagai Wajib Pajak. Pengaturan terbaru mengenai SKB PPh Waris tercantum dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 08/PJ/2025 tentang Ketentuan Pemberian Layanan Administrasi Perpajakan Tertentu dalam rangka implementasi Sistem Inti Administrasi Perpajakan. Dalam konteks tersebut, SKB PPh Waris berperan sebagai dokumen yang membuktikan bahwa peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang terjadi karena pewarisan tidak dikenai Pajak Penghasilan yang bersifat final, sekaligus menjadi salah satu persyaratan administratif yang wajib dipenuhi dalam proses perubahan nama pemegang hak pada sertifikat di Kantor Pertanahan melalui Pejabat Pembuat Akta Tanah. Namun demikian, pengaturan mengenai Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Warisan menunjukkan adanya disharmoni dengan ketentuan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang secara tegas menempatkan warisan sebagai bukan objek pajak. Ketidakselarasan norma tersebut memunculkan persoalan yuridis terkait legitimasi hukum pemberlakuan SKB PPh Waris sebagai salah satu persyaratan administratif dalam mekanisme peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Terdapat penelitian serupa dengan topik yang diangkat dalam penelitian ini yang dijadikan acuan. Penelitian pertama yang berjudul Analisis Yuridis Mengenai Kewajiban Ahli Waris Dalam Pemenuhan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPH) Pada Pewarisan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Di Kantor Pertanahan Kota Yogyakarta. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kantor Pertanahan Kota Yogyakarta mensyaratkan SKB PPH dalam peralihan hak atas tanah dan bangunan karena pewarisan, dengan merujuk pada penjelasan Pasal 7 PP Nomor 34 Tahun 2016 beserta perubahannya. Apabila harta warisan belum dilaporkan dalam SPT Tahunan pewaris, ahli waris diwajibkan membayar Pajak Penghasilan sebesar 2,5% dari Nilai Jual Objek Pajak (Suryo 2018).

Penelitian kedua dengan judul Aspek Kepastian Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa meskipun pengenaan Pajak Penghasilan atas peralihan hak karena pembagian hak bersama bertujuan mendukung penerimaan negara dan pembangunan, secara substansi peralihan tersebut merupakan bagian dari proses pewarisan sehingga seharusnya dikecualikan dari Pajak Penghasilan. Untuk menjamin keadilan hukum, diperlukan pembaruan regulasi karena aturan yang berlaku masih belum jelas dan mengandung kekosongan norma (Permana 2022).

Penelitian ketiga dengan judul Analisis Pencantuman Syarat Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dalam Proses Baik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Karena Pewarisan Di Kantor

---

---

Pertanahan Kabupaten Polewali Mandar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kebijakan pencantuman syarat SKB PPh telah sejalan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, khususnya Undang-Undang Administrasi Pemerintahan. Di samping itu, ditemukan bahwa sertipikat yang diterbitkan oleh Kantor Pertanahan tanpa mensyaratkan SKB PPh tetap sah dan tidak dapat dibatalkan, kecuali terdapat pihak yang merasa dirugikan dan mengajukan gugatan melalui pengadilan (Munir 2021). Berdasarkan ketiga penelitian yang dijadikan patokan dalam penelitian ini, terdapat perbedaan antara penelitian sekarang dan terdahulu khususnya sebagai bentuk keterbaruan dalam sebuah penelitian. Dalam penelitian ini berfokus pada kedudukan dan kepastian hukum SKB PPh Waris dalam hukum sekaligus pengecualian sebagai objek pajak dalam pengurusan balik nama

### METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam dalam penelitian ini adalah hukum normatif karena sejatinya dalam penelitian hukum hal yang menjadi objek adalah peraturan, sehingga hasil penelitian yang dihasilkan bersifat prespektif. Penelitian ini juga menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*), konseptual (*conceptual approach*), dan Histori (*Historical approach*) dengan sumber bahan hukum primer, sekonder, dan tersier. Bahan Hukum Primer diperoleh dari pengelompokan peraturan perundang-undangan dan dokumen hukum, sumber bahan hukum sekunder berasal dari kajian literatur buku dan jurnal ilmiah, dan sumber bahan hukum tersier diperoleh dari kamus hukum dan beberapa informasi seperti website dan informasi yang relevan.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 1. Kedudukan SKB PPh Wariss dalam Hierarki Peraturan-Undang

SKB PPh Waris merupakan produk administrasi yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak untuk menegaskan bahwa harta warisan bukan objek Pajak Penghasilan. Dalam hierarki peraturan perundang-undangan, SKB ini bukan norma hukum, melainkan keputusan administratif yang bersifat konkret dan final atau biasa disebut dengan *beschiking*. Secara substantif, Pasal 4 ayat (3) huruf b UU PPh jo. UU No. 7 Tahun 2021 telah menegaskan bahwa warisan dikecualikan dari objek PPh tanpa memerlukan penetapan administratif. Namun, dalam praktik peralihan hak atas tanah karena pewarisan, SKB PPh Waris dibutuhkan sebagai bukti administratif guna menjamin kepastian dan ketertiban administrasi perpajakan, sebagaimana diatur lebih lanjut dalam PP No. 34 Tahun 2016 tentang PPh atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan, yang kemudian dijabarkan lebih lanjut dalam PMK No. 261/PMK.03/2016 (dicabut dan diubah, terakhir dengan PMK No. 01 Tahun 2026) serta PER-8/PJ/2025 mengenai tata cara penerbitan SKB PPh Waris (Dewangga, Suryokumoro, and Widhiawati 2025).

Dalam perspektif hukum administrasi negara, SKB PPh Waris tidak termasuk dalam kategori peraturan perundang-undangan, melainkan merupakan Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) yang bersifat individual, konkret, dan final. Oleh karena itu, SKB PPh Waris bukanlah sumber hukum pajak, tetapi produk administratif yang berfungsi mengkonkretkan norma yang telah ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Keabsahannya sepenuhnya bergantung pada kesesuaiannya dengan ketentuan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan beserta peraturan pelaksanaannya (Hadjon 2015).

Berdasarkan prinsip *lex superior derogat legi inferiori*, apabila substansi SKB PPh Waris bertentangan dengan ketentuan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan misalnya dengan membatasi atau menafsirkan ulang pengecualian warisan sebagai bukan objek PPh maka keputusan tersebut secara hukum mengandung cacat dan tidak memiliki daya ikat. Selain itu,

---

penerbitan SKB harus berlandaskan asas legalitas dan kepastian hukum, sehingga tidak diperkenankan menciptakan kewajiban perpajakan baru yang tidak memiliki dasar eksplisit dalam undang-undang (Ajeng Mustika Rana 2025). Oleh karena itu, keberlakuan SKB PPh Waris dalam sistem hukum pajak hanya dapat dibenarkan apabila diposisikan sebagai instrumen administratif yang bertujuan menjamin kepastian hukum, bukan sebagai norma yang menetapkan atau membatasi pengecualian pajak. Dengan sifatnya yang demikian, SKB PPh Waris berfungsi sebagai pelengkap terhadap ketentuan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan dan tidak dapat berdiri secara independen di luar struktur hierarki peraturan perundang-undangan.

## 2. Keabsahan SKB PPh Waris dalam Perspektif Prinsip dan Teori Hukum

Keberadaan SKB PPh Waris tidak hanya perlu dianalisis dari perspektif hierarki peraturan perundang-undangan, tetapi juga harus diuji berdasarkan asas-asas fundamental dalam hukum pajak dan hukum administrasi negara, yaitu asas kepastian hukum, asas *due process of law*, dan asas perlindungan Wajib Pajak. Ketiga asas tersebut merupakan elemen esensial dalam negara hukum yang mensyaratkan agar setiap tindakan pemerintah dilaksanakan secara sah, adil, proporsional, serta dapat dipertanggungjawabkan (Mertokusumo 2019).

Dalam kerangka asas kepastian hukum, setiap norma harus dirumuskan secara jelas, dapat diprediksi, dan diterapkan secara konsisten (Bonaraja Purba et al. 2023). Di bidang perpajakan, kepastian hukum mengandung implikasi bahwa Wajib Pajak harus dapat mengetahui secara tegas apakah suatu peristiwa hukum menimbulkan kewajiban pajak atau tidak. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan secara eksplisit menyatakan bahwa warisan bukan merupakan objek Pajak Penghasilan. Secara normatif, ketentuan ini telah memberikan jaminan bahwa perolehan harta karena pewarisan tidak menimbulkan kewajiban PPh. Dalam konteks tersebut, SKB PPh Waris berfungsi sebagai instrumen administratif yang menegaskan dan mengonfirmasi norma undang-undang, khususnya dalam proses pengalihan hak atas tanah atau bangunan yang memerlukan bukti bebas pajak.

Selama diterbitkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, SKB memperkuat kepastian hukum karena memberikan jaminan administratif bahwa peralihan akibat warisan tidak akan dikenai PPh. Namun demikian, apabila SKB diposisikan sebagai sumber lahirnya hak bebas pajak, bukan sekadar alat konfirmasi administratif, maka hal tersebut berpotensi mengaburkan kepastian hukum dan menimbulkan kesan bahwa pengecualian pajak bergantung pada diskresi pejabat pajak, bukan pada norma undang-undang (Soemitro 2018).

Selanjutnya, dalam perspektif *due process of law*, setiap tindakan pemerintah yang berdampak pada hak dan kewajiban warga negara harus dilakukan melalui prosedur yang sah, transparan, dan berlandaskan hukum. Penerbitan SKB PPh Waris harus didahului oleh pemeriksaan formal dan material atas permohonan Wajib Pajak, termasuk verifikasi dokumen kewarisan serta dasar hukum peralihan harta. Apabila penerbitannya tidak mengikuti prosedur yang ditentukan dalam peraturan pelaksanaannya, maka tindakan tersebut dapat dikualifikasikan sebagai pelanggaran asas *due process of law* dan berimplikasi pada cacat administratif (Gladwin Wijaya and Urbanisasi 2025). Kondisi demikian berpotensi merugikan Wajib Pajak, terutama apabila SKB yang telah diterbitkan kemudian dibatalkan atau tidak diakui oleh instansi lain. Oleh karena itu, asas *due process of law* berfungsi sebagai instrumen pengendali terhadap penggunaan kewenangan fiskus agar tidak dijalankan secara sewenang-wenang.

Di sisi lain, dalam perspektif perlindungan Wajib Pajak, SKB PPh Waris dapat dipahami sebagai bentuk perlindungan hukum preventif. Dalam sistem perpajakan yang bercirikan

---

kewenangan memaksa, Wajib Pajak harus memperoleh jaminan bahwa hak-haknya tidak akan dibatasi secara tidak sah. SKB PPh Waris memberikan kepastian administratif bahwa peralihan harta karena warisan tidak dikenai Pajak Penghasilan, sehingga Wajib Pajak terhindar dari hambatan administratif dalam pengurusan hak atas tanah maupun risiko koreksi fiskal di masa mendatang. Dengan demikian, SKB berperan sebagai jembatan antara norma undang-undang dan praktik administrasi perpajakan. Akan tetapi, fungsi perlindungan tersebut hanya efektif apabila SKB diterbitkan secara sah dan konsisten dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Apabila SKB justru dijadikan instrumen untuk membatasi hak atas pengecualian pajak yang telah dijamin undang-undang, maka esensi perlindungan hukum itu sendiri menjadi tereduksi dan bertentangan dengan prinsip negara hukum.

### 3. Keabsahan SKB PPh Waris

Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPh) atas warisan merupakan instrumen administratif yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk menegaskan bahwa peralihan harta karena warisan tidak dikenakan Pajak Penghasilan. Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, SKB PPh Waris tidak berkedudukan sebagai peraturan perundang-undangan, melainkan sebagai keputusan tata usaha negara yang bersifat individual, konkret, dan final. Oleh karena itu, uji keabsahannya harus dilakukan berdasarkan asas legalitas, hierarki peraturan perundang-undangan, serta prinsip-prinsip hukum administrasi dan hukum pajak (Hadjon 2014).

Secara normatif, dasar utama penerbitan SKB PPh Waris bersumber dari Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang secara tegas menyatakan bahwa warisan bukan merupakan objek Pajak Penghasilan. Ketentuan ini merupakan norma hukum pada tingkat undang-undang yang bersifat imperatif dan tidak memberikan ruang diskresi kepada fiskus untuk menetapkan sebaliknya. Rochmat Soemitro menegaskan bahwa pajak hanya dapat dipungut apabila secara tegas ditentukan oleh undang-undang, sehingga pengecualian warisan sebagai bukan objek pajak bersifat mengikat dan tidak dapat dikesampingkan oleh peraturan di bawahnya (HR 2020). Dengan demikian, keberadaan SKB PPh Waris tidak menciptakan hak bebas pajak, melainkan hanya menegaskan hak yang telah dijamin oleh undang-undang.

Dari aspek kewenangan, SKB PPh Waris dinyatakan sah apabila diterbitkan oleh pejabat pajak yang memperoleh kewenangan melalui atribusi atau delegasi yang sah berdasarkan peraturan perundang-undangan. Dalam perspektif hukum administrasi, setiap keputusan pemerintahan yang diterbitkan tanpa kewenangan merupakan keputusan yang cacat yuridis. Darussalam menegaskan bahwa dalam hukum pajak, kewenangan fiskus harus ditafsirkan secara ketat (*strict interpretation*), karena berkaitan langsung dengan pembatasan hak milik Wajib Pajak (Darussalam 2019). Oleh karena itu, SKB PPh Waris yang diterbitkan oleh pejabat yang tidak berwenang atau melampaui batas kewenangannya tidak memiliki kekuatan hukum mengikat. Selain kewenangan, keabsahan SKB PPh Waris juga ditentukan oleh terpenuhinya prosedur penerbitan yang mencerminkan asas *due process of law*. Prosedur tersebut meliputi adanya permohonan dari Wajib Pajak, penelitian formal dan material atas dokumen waris, serta penerbitan keputusan sesuai tata cara yang ditetapkan dalam peraturan pelaksana. Mardiasmo menyatakan bahwa kepatuhan terhadap prosedur dalam administrasi perpajakan merupakan jaminan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak agar terhindar dari tindakan sewenang-wenang aparat pajak (Mardiasmo 2022). Pelanggaran prosedur dalam penerbitan SKB PPh Waris berakibat pada cacat administratif yang dapat menjadi dasar pembatalan keputusan tersebut.

Uji substansi merupakan unsur yang tidak kalah penting dalam menilai keabsahan SKB PPh Waris. Secara materiil, SKB hanya sah apabila peralihan harta yang dibebaskan dari Pajak

Penghasilan benar-benar terjadi karena warisan dan bukan merupakan perbuatan hukum lain yang disamakan, seperti jual beli atau hibah berimbalan. Darussalam menekankan bahwa pengecualian pajak harus didasarkan pada substansi ekonomi dan hukum dari suatu peristiwa, bukan semata-mata pada bentuk formalnya (Darussalam 2018). Apabila secara materiil peralihan tersebut tidak memenuhi kualifikasi sebagai warisan, maka SKB PPh Waris kehilangan legitimasi hukumnya meskipun secara formal telah diterbitkan.

Ditinjau dari hierarki peraturan perundang-undangan, SKB PPh Waris berada pada posisi subordinatif dan tidak boleh bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan maupun peraturan pelaksanaannya. Berdasarkan asas *lex superior derogat legi inferiori*, keputusan administratif tidak dapat membatasi atau meniadakan hak Wajib Pajak yang telah dijamin oleh undang-undang. Rochmat Soemitro menegaskan bahwa setiap tindakan administrasi perpajakan yang bertentangan dengan undang-undang harus dianggap tidak sah dan tidak mempunyai kekuatan mengikat (Soemitro 2017). Dengan demikian, SKB PPh Waris hanya sah sepanjang berfungsi sebagai penegas norma undang-undang, bukan sebagai sumber kewenangan pemajakan.

Berdasarkan keseluruhan uji tersebut, dapat disimpulkan bahwa SKB PPh Waris dinyatakan sah dan memiliki kekuatan hukum mengikat apabila diterbitkan berdasarkan dasar hukum yang sah, oleh pejabat yang berwenang, melalui prosedur yang benar, serta sesuai dengan substansi hukum bahwa warisan bukan merupakan objek Pajak Penghasilan. Sebaliknya, apabila salah satu unsur tersebut tidak terpenuhi, SKB PPh Waris mengandung cacat hukum dan dapat dibatalkan, tanpa menghilangkan ketentuan undang-undang yang mengecualikan warisan dari objek Pajak Penghasilan.

#### **4. Implikasi Yuridis Pembatalan SKB PPh Waris**

Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPh) atas warisan merupakan keputusan tata usaha negara yang berfungsi sebagai konfirmasi administratif bahwa peralihan harta karena pewarisan tidak dikenai Pajak Penghasilan. Apabila SKB PPh Waris dinyatakan tidak sah dan kemudian dibatalkan, baik oleh pejabat pajak maupun melalui mekanisme hukum, tindakan tersebut menimbulkan konsekuensi yuridis yang tidak sederhana. Implikasinya tidak hanya menyentuh aspek perpajakan, tetapi juga berkaitan erat dengan kepastian hukum serta perlindungan hak Wajib Pajak (Hadjon 2015).

Dari sisi kewajiban perpajakan, pembatalan SKB PPh Waris pada prinsipnya tidak serta-merta melahirkan kewajiban Pajak Penghasilan, sepanjang peralihan harta tersebut benar-benar terjadi karena pewarisan. Hal ini disebabkan oleh fakta bahwa dasar pengecualian pajak bersumber langsung dari Undang-Undang Pajak Penghasilan, bukan dari SKB itu sendiri (Soemitro 2018). Dengan demikian, pembatalan SKB hanya menghilangkan bukti administratif, tanpa mengubah substansi hukum bahwa warisan bukan merupakan objek PPh. Meskipun demikian, dalam praktik administrasi perpajakan, pembatalan tersebut dapat membuka ruang bagi fiskus untuk melakukan penelitian kembali atas transaksi yang bersangkutan. Apabila ditemukan bahwa peralihan tersebut tidak memenuhi kualifikasi sebagai warisan, otoritas pajak tetap berwenang menerbitkan ketetapan pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dalam perspektif kepastian hukum, pembatalan SKB PPh Waris berpotensi menimbulkan gangguan terhadap stabilitas hukum bagi Wajib Pajak yang telah bertindak berdasarkan keputusan administratif yang sebelumnya sah dan mengikat (Mertokusumo 2019). Hukum administrasi negara mengenal prinsip perlindungan terhadap kepercayaan yang sah (*legitimate expectation*), yang menghendaki agar keputusan yang telah menimbulkan akibat hukum tidak

---

---

dibatalkan secara sewenang-wenang. Apabila pembatalan dilakukan tanpa alasan hukum yang kuat dan tanpa prosedur yang jelas, tindakan tersebut dapat dinilai melanggar asas kepastian hukum dan berpotensi menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dan otoritas pajak.

Implikasi pembatalan juga dapat merambah pada ranah keperdataan dan administrasi pertanahan. SKB PPh Waris kerap menjadi persyaratan administratif dalam proses pendaftaran peralihan hak atas tanah (Harsono 2018). Apabila SKB dibatalkan setelah proses peralihan hak dilaksanakan, situasi ini dapat menimbulkan ketidakpastian administratif, meskipun secara keperdataan hak waris tetap sah. Pembatalan tersebut tidak secara otomatis membatalkan peralihan hak atas tanah, tetapi dapat memunculkan hambatan administratif lanjutan, seperti penundaan pelayanan atau permintaan klarifikasi tambahan dari instansi terkait.

Dari sudut pandang *due process of law*, pembatalan SKB PPh Waris harus dilakukan melalui prosedur yang sah, transparan, dan memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk menyampaikan pendapat atau keberatannya (HR 2020). Pejabat pajak tidak dapat secara sepihak membatalkan keputusan tersebut tanpa mekanisme yang adil. Apabila pembatalan dilakukan tanpa menjunjung prinsip prosedural yang benar, maka keputusan tersebut berpotensi dinyatakan cacat hukum dan dapat digugat melalui peradilan tata usaha negara atau menjadi objek sengketa administrasi perpajakan.

Dalam konteks perlindungan hukum, pembatalan SKB PPh Waris dapat menggeser posisi Wajib Pajak dari keadaan yang terlindungi secara administratif menjadi rentan terhadap tindakan korektif fiskus. Oleh sebab itu, akses terhadap upaya hukum baik melalui keberatan, banding, maupun gugatan harus tetap terbuka sebagai bentuk jaminan perlindungan hak. Perlindungan ini menjadi sangat penting apabila pembatalan menimbulkan kerugian nyata, seperti terhambatnya pendaftaran hak atau munculnya tuntutan pembayaran pajak yang sebenarnya tidak terutang.

Dengan demikian, pembatalan SKB PPh Waris membawa implikasi yuridis yang kompleks, mencakup dimensi perpajakan, kepastian hukum, administrasi pertanahan, dan perlindungan hak Wajib Pajak. Secara substantif, pembatalan tersebut tidak mengubah ketentuan undang-undang bahwa warisan bukan objek Pajak Penghasilan. Namun, secara administratif, pembatalan dapat memicu ketidakpastian dan potensi sengketa apabila tidak dilakukan berdasarkan prosedur yang sah dan selaras dengan prinsip *due process of law*. Oleh karena itu, setiap tindakan pembatalan harus dilakukan secara hati-hati, proporsional, dan tetap menjunjung tinggi perlindungan hak Wajib Pajak dalam kerangka negara hukum.

## **KESIMPULAN**

Berdasarkan pembahasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa SKB PPh atas warisan secara yuridis merupakan *beschikking* yang berfungsi menegaskan penerapan norma Undang-Undang Pajak Penghasilan, bukan sebagai sumber lahirnya hak atau kewajiban pajak baru. Pengecualian warisan sebagai bukan objek Pajak Penghasilan bersifat substantif dan langsung berlaku berdasarkan undang-undang, sehingga keberadaan SKB PPh Waris hanya bersifat komplementer dalam rangka tertib administrasi dan pemberian kepastian hukum, khususnya dalam proses peralihan atau balik nama hak atas tanah dan/atau bangunan. Keabsahan SKB PPh Waris ditentukan oleh kesesuaiannya dengan hierarki peraturan perundang-undangan, kewenangan pejabat penerbit, kepatuhan terhadap prosedur *due process of law*, serta kebenaran substansi bahwa peralihan harta benar-benar terjadi karena warisan. Apabila SKB PPh Waris diterbitkan atau dibatalkan secara bertentangan dengan asas legalitas dan kepastian hukum, maka tindakan tersebut berpotensi menimbulkan cacat yuridis dan mereduksi perlindungan hak Wajib Pajak, meskipun secara normatif ketentuan undang-undang tetap menjamin bahwa warisan bukan merupakan objek

---

Pajak Penghasilan.

### **DAFTAR REFERENSI**

- Ajeng Mustika Rana, Primandita Fitriandi. 2025. Analisis Prosedur Penerbitan Surat Keterangan Bebas (SKB) Waris Dan Implikasinya Terhadap Pemajakan Berganda Di Indonesia. *Jurnal Analisa Akuntansi Dan Perpajakan* 9(1):25–39.
- Ali, Zainuddin. 2010. *Pelaksanaan Hukum Waris Di Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Bonaraja Purba, Hasyim Hasyim, Ine Febrianti Siregar, Rifka Fauziah Batubara, Ruth Septaria Hutapea, and Sinta Rahmawati. 2023. Asas Kepastian Hukum Dalam Perpajakan Di Indonesia. *Jurnal Riset Manajemen* 1(2):14–20.
- Darussalam. 2018. *Konsep Dan Aplikasi Anti Penghindaran Pajak*. Jakarta: DDTC.
- Darussalam. 2019. *Hukum Pajak: Pendekatan Substansi*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- Dewangga, Helmi, Herman Suryokumoro, and Dyah Widhiawati. 2025. Akibat Hukum Atas Pengenaan Bea Materai Lebih Dari Satu Dalam Pengajuan Surat Keterangan Bebas PPh Waris. *Unes Journal of Swara Justisia* 8(4):782–97.
- Elmiyah, Surini Ahlan Sjarif dan Nurul. 2006. *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan Menurut Undang-Undang*. Jakarta: Kencana.
- Gladwin Wijaya, and Urbanisasi. 2025. Keadilan Dan Kepastian Hukum Dalam Sistem Perpajakan Indonesia. *Jurnal Pengabdian Masyarakat Dan Riset Pendidikan* 4(2):11915–21.
- Hadjon, Philipus M. 2014. *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Di Indonesia*. Surabaya: Bina Ilmu.
- Hadjon, Philipus M. 2015. *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Harsono, Boedi. 2018. *Hukum Agraria Indonesia*. Jakarta: Djambatan.
- HR, Ridwan. 2020. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Raja Grafindo.
- Mardiasmo. 2022. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi.
- Marleen Natania, Jordanno Lesmana. 2024. Analisis Sistem Pewarisan Di Indonesia Dalam Prespektif Hukum Perdata. *Jurnal Kewarganegaraan* 8(1):990–99.
- Mertokusumo, Sudikno. 2019. *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka.
- Mukminin, Amirul. 2018. Perlu Berhati-Hati Dalam Penerbitan SKB PPh Final. *Direktorat Jendral Pajak*. Retrieved January 20, 2026 (<https://www.pajak.go.id/id/artikel/perlu-berhati-hati-dalam-penerbitan-skb-pph-final>).
- Munir, Rahmat Hidayat. 2021. Analisis Pencantuman Syarat Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dalam Proses Baik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah Karena Pewarisan Di Kantor Pertanahan Kabupaten Polewali Mandar. Universitas Hasanuddin.
- Permana, Bayu Indra. 2022. Aspek Kepastian Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris. Universitas Jember.
- Soemitro, Rochmat. 2018. *Asas Dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Refika Aditama.
- Soemtiro, Rochmat. 2017. *Hukum Pajak Material*. Bandung: Eresco.
- Sofyan Munawar, Nilman Ghofur. 2023. Hukum Kewarisan Islam Dalam Kajian Teori. *Sahaja* 2(1):129–41.
- Suryo, Muh. Ardie. 2018. Analisis Yuridis Mengenai Kewajiban Ahli Waris Dalam Pemenuhan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPH) Pada Pewarisan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Di Kantor Pertanahan Kota Yogyakarta. Universitas Gajah Mada.
- Triani, Ni Komang Evic, I. Ketut Sukadana, and Luh Putu Suryani. 2021. Pewarisan Hak Atas Tanah Yang Dibebankan Hak. *Jurnal Analogi Hukum* 3(1):52–56.
-