



ANALISIS HUKUM PENGENAAN PAJAK ATAS PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM PELEBURAN USAHA ATAU KONSOLIDASI

LEGAL ANALYSIS OF TAX IMPOSITION ON TRANSFER OF RIGHTS TO LAND AND BUILDINGS IN BUSINESS MERGERS OR CONSOLIDATIONS

Erwintjia¹, Utary Maharany Barus², Bastari Mathon³, Afnila⁴

Jurusan magister kenotariatan, fakultas hukum USU

Email: tjia.erwin7@gmail.com¹, utary_mahatrany@yahoo.com², bastari.mathon@yahoo.co.id³, afnila@usu.ac.id⁴

Article Info

Article history :

Received : 29-10-2024

Revised : 30-10-2024

Accepted : 02-11-2024

Published : 04-11-2024

Abstract

There are two methods of accounting recording in consolidation, namely the by purchase method and the pooling of interest method. The by purchase method records the transfer of land and/or building rights based on market value, thus forming goodwill. While the pooling of interest method records the transfer of land and/or building rights based on book value. In the pooling of interest method, companies that transfer land rights are not subject to Final Income Tax (PPh) on Land and/or Building Rights based on the provisions of Article 6 letter e of Government Regulation Number 34 of 2016 concerning Income Tax from Transfer of Land and/or Building Rights and Sale and Purchase Agreements for Land and/or Buildings and Their Amendments. The nature of this research is prescriptive with a normative legal research type, the purpose of compiling this research is to obtain suggestions on what needs to be done to overcome certain problems that can produce new arguments, theories, or concepts as prescriptions in solving the problems faced. In this study, the prescriptive nature is used to analyze the imposition of tax on the transfer of land and/or building rights in business mergers or consolidations. In essence, the imposition of Final Income Tax on PHTB in consolidation is based on market value, but Article 6 letter e of PP No. 34 of 2016 allows the use of book value in consolidation or in other words using the pooling of interest recording method, so that in consolidation using book value, Final Income Tax on PHTB is not subject to. Companies that wish to consolidate can submit an application for the use of book value in consolidation in accordance with PMK No. 56/PMK.010.2021 concerning the Second Amendment to PMK No. 52/PMK.010/2017 concerning the Use of Book Value for the Transfer and Acquisition of Assets in the Context of Mergers, Amalgamations, Expansions, or Business Acquisitions. The imposition of Final Income Tax on PHTB in consolidation does not fulfill the principles of horizontal and vertical justice. In consolidation using the by purchase method, Final Income Tax (PPh) on Land and/or Building Transfers and BPHTB (BPHTB) on Land and/or Building Transfers are imposed on companies that transfer land and/or building rights, while in consolidation using the pooling of interest method, only BPHTB is imposed on companies that receive land and/or building rights transfers. The government should revise the regulations that allow the use of the pooling of interest method in consolidation so that it can fulfill the principle of horizontal justice.

Keywords: Business Merger, Consolidation, Final Income Tax (PPh) on Land and/or Building Transfers, BPHTB.



Abstrak

Terdapat dua metode pencatatan akuntansi dalam konsolidasi, yaitu metode *by purchase* dan metode *pooling of interest*. Metode *by purchase* mencatat peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan berdasarkan nilai pasar, sehingga terbentuk *goodwill*. Sedangkan metode *pooling of interest* peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dicatat berdasarkan nilai buku. Dalam metode *pooling of interest*, perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah tidak dikenai PPh Final PHTB berdasarkan ketentuan Pasal 6 huruf e Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya. Sifat penelitian ini preskriptif dengan jenis penelitian yuridis normatif, tujuan disusunnya penelitian ini adalah untuk mendapatkan saran-saran mengenai apa yang perlu dilakukan guna mengatasi masalah tertentu yang dapat menghasilkan argumentasi, teori, atau konsep baru sebagai preskripsi dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi. Dalam penelitian ini, sifat preskriptif digunakan untuk menganalisis pengenaan pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi. Pada hakikatnya pengenaan PPh Final PHTB dalam konsolidasi adalah berdasarkan nilai pasar, namun dalam Pasal 6 huruf e PP No. 34 Tahun 2016 membolehkan penggunaan nilai buku dalam konsolidasi atau dalam kata lain menggunakan metode pencatatan *pooling of interest*, sehingga dalam konsolidasi yang menggunakan nilai buku tidak dikenai PPh Final PHTB. Perusahaan yang hendak melakukan konsolidasi bisa mengajukan permohonan untuk penggunaan nilai buku dalam konsolidasi sesuai dengan PMK No. 56/PMK.010.2021 tentang Perubahan Kedua atas PMK No. 52/PMK.010/2017 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan dan Perolehan Harta Dalam Rangka Penggabungan, Peleburan, Pemekaran, atau Pengambilalihan Usaha. Pembebanan PPh Final PHTB dalam konsolidasi tidak memenuhi asas keadilan horizontal dan vertikal. Dalam konsolidasi menggunakan metode *by purchase* dikenai PPh Final PHTB untuk perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dan BPHTB untuk perusahaan yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan, sedangkan dalam konsolidasi menggunakan metode *pooling of interest*, hanya dikenai BPHTB untuk perusahaan yang menerima pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Hendaknya pemerintah merevisi peraturan yang membolehkan penggunaan metode *pooling of interest* dalam konsolidasi sehingga dapat memenuhi asas keadilan horizontal.

Kata Kunci: Peleburan Usaha, Konsolidasi, PPh Final PHTB, BPHTB.

PENDAHULUAN

Pada hakikatnya ketentuan-ketentuan yang mengatur tentang pengenaan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha mengatur bahwa pengenaan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha dihitung berdasarkan nilai pasarnya atau dengan metode *by purchase*. Hal ini sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 10 ayat (3) UU PPh yang menjelaskan bahwa nilai perolehan atau peralihan harta dalam rangka peleburan usaha adalah jumlah yang seharusnya diterima berdasarkan harga pasar, kecuali ditetapkan lain oleh Menteri Keuangan. Dalam metode *by purchase* ada selisih antara nilai buku dengan nilai pasar pada aset perusahaan, selisih inilah yang dibukukan sebagai *goodwill* (Dharmasetya, 2009). *Goodwill* inilah yang menjadi dasar pengenaan PPh Final PHTB terhadap pihak yang melepaskan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha.

Pasal 10 ayat (3) UU PPh juga memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menetapkan dasar penilaian selain nilai pasar atau metode *by purchase* dalam peleburan usaha. Pasal 10 ayat (3) UU PPh ini menjadi dasar bagi Menteri Keuangan untuk menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur dasar penilaian menggunakan nilai buku yaitu dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021 Tentang Perubahan Kedua 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 yang dalam ketentuan Pasal 1 ayat (2) menyatakan bahwa Wajib Pajak dapat menggunakan nilai buku atas pengalihan harta dalam rangka peleburan usaha setelah mendapat persetujuan dari



Direktur Jenderal Pajak. Nilai buku yang dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) ini adalah metode pencatatan akuntansi *pooling of interest*.

Dalam metode *pooling of interest*, aktiva dan pasiva perusahaan yang meleburkan diri dicatat sesuai nilai bukunya maka tidak terbentuk *goodwill*. Sehingga peleburan usaha dengan metode ini pihak yang melepaskan hak atas tanah dan/atau bangunan (perusahaan yang meleburkan diri) tidak dikenakan PPh Final PHTB sesuai dengan ketentuan Pasal 6 huruf (e) PP No. 34 Tahun 2016 yang menjelaskan bahwa badan yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dalam rangka peleburan usaha yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan untuk menggunakan nilai buku dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh Final PHTB.

Dengan adanya dua metode ini menimbulkan ketidakadilan pengenaan PPh Final PHTB antara peleburan usaha yang menggunakan metode *by purchase* dengan peleburan usaha yang menggunakan metode *pooling of interest*. Di satu sisi, pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha dengan metode *by purchase* dikenakan PPh Final PHTB terhadap pihak yang melepaskan hak atas tanah dan/atau bangunan (perusahaan yang meleburkan diri) dan BPHTB bagi pihak yang menerima hak atas tanah dan/atau bangunan (perusahaan baru). Sedangkan di sisi lain, pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha dengan metode *pooling of interest* pihak yang melepaskan hak atas tanah dan/atau bangunan (perusahaan yang meleburkan diri) dikecualikan dari pengenaan PPh Final PHTB dan hanya dikenakan BPHTB bagi pihak yang menerima hak atas tanah dan/atau bangunan (perusahaan baru).

Perumusan Masalah

1. Bagaimana ketentuan tentang pengenaan pajak atas Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan dalam peleburan usaha?
2. Bagaimana pemenuhan prinsip kepastian hukum pada pengenaan Pajak Penghasilan Final Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan dalam peleburan usaha yang menggunakan metode *pooling of interest*?
3. Bagaimana pemenuhan prinsip keadilan dalam pengenaan Pajak Penghasilan Final Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan dalam peleburan usaha?

METODE PENELITIAN

Sifat penelitian yang digunakan adalah preskriptif, Jenis penelitian yang diterapkan adalah penelitian yuridis normatif. Teknik pengumpulan yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi pustaka, Analisis kualitatif merupakan metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini. Dalam metode analisis kualitatif, Penarikan kesimpulan dilakukan dengan cara deduktif.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

1. Pengenaan Pajak Penghasilan (Pph) Final Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (Bphtb) Dalam Peleburan Usaha Atau Konsolidasi

Salah satu aktiva yang beralih dalam peleburan usaha atau konsolidasi seperti telah dijabarkan di atas adalah hak atas tanah dan/atau bangunan yang merupakan bagian dari aktiva tetap. Hak atas tanah dan/atau bangunan yang beralih tersebut dapat berupa gedung kantor, pabrik, gudang, ataupun lahan usaha. Pengenaan pajak dalam peleburan usaha atau konsolidasi dapat dilihat dalam ilustrasi kasus berikut:



PT. A dan PT. B sepakat untuk melaksanakan peleburan usaha atau konsolidasi dengan membentuk PT baru yaitu PT. C. PT. A dan PT. B mengalihkan aktiva berupa tanah dan/atau bangunan kepada PT. C. Dalam hal ini, PT. A dan PT. B menjadi pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan, sehingga PT. A dan PT. B dikenakan PPh Final PHTB. Sedangkan PT. C menjadi pihak yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi, sehingga PT. C dibebani BPHTB.

Pembebanan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha atau konsolidasi didasari ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang yang menyebutkan bahwa penghasilan yang diterima atau diperoleh dari peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi atau dalam pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final.

Dasar pengenaan BPHTB dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang dibebankan kepada perusahaan baru hasil konsolidasi adalah Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 11 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah yang menyatakan bahwa perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam rangka peleburan usaha atau konsolidasi menjadi objek BPHTB.

2. Pemenuhan Prinsip Kepastian Hukum Dalam Pengenaan Pph Final Phtb Dan Bphtb Dalam Peleburan Usaha Atau Konsolidasi

Peleburan usaha atau konsolidasi dapat menggunakan metode *pooling of interest* atau metode nilai sisa buku dengan memenuhi syarat sebagai berikut(Pasal 2 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021):

- a. mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak paling lama 6 (enam) bulan setelah tanggal efektif peleburan atau konsolidasi dengan melampirkan alasan dan tujuan melakukan peleburan atau konsolidasi;
- 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.

Pengajuan permohonan kepada DJP untuk penggunaan nilai buku dalam peleburan usaha atau konsolidasi dapat dilakukan oleh perusahaan yang mengalihkan hartanya dalam peleburan usaha atau konsolidasi(Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021). Permohonan tersebut harus dilengkapi dengan dokumen sebagai berikut:

- a. surat pernyataan yang mengemukakan alasan dan tujuan melakukan peleburan usaha atau konsolidasi;
- b. surat pernyataan yang menerangkan bahwa peleburan usaha atau konsolidasi yang dilakukan memenuhi persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*); dan
- c. surat keterangan fiskal dari Direktur Jenderal Pajak untuk tiap Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap yang terkait.

Persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*) yang dimaksud di atas terpenuhi apabila:



1. tujuan utama dari peleburan usaha atau konsolidasi 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 dari peleburan usaha atau konsolidasi;
3. kegiatan usaha Wajib Pajak yang mengalihkan harta sebelum peleburan usaha atau konsolidasi terjadi wajib dilanjutkan oleh Wajib Pajak yang menerima pengalihan harta paling singkat 5 (lima) tahun setelah tanggal efektif peleburan usaha atau konsolidasi;
4. kegiatan usaha Wajib Pajak yang menerima harta dalam rangka peleburan usaha atau konsolidasi tetap berlangsung paling singkat 5 (lima) tahun setelah tanggal efektif peleburan usaha atau konsolidasi; dan
5. harta berupa aktiva tetap yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang menerima harta yang berasal dari peleburan usaha atau konsolidasi tidak dipindahtangankan oleh Wajib Pajak yang menerima harta paling singkat 2 (dua) tahun setelah tanggal efektif peleburan usaha atau konsolidasi kecuali pemindahtanganan tersebut dilakukan untuk tujuan peningkatan efisiensi perusahaan.

Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan keputusan persetujuan atau penolakan permohonan penggunaan nilai buku dalam peleburan usaha atau konsolidasi paling lambat 1 (satu) bulan terhitung sejak diterimanya permohonan Wajib Pajak secara lengkap(Pasal 4 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021). Apabila dalam jangka waktu tersebut Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan keputusan, Direktur Jenderal Pajak dianggap menyetujui permohonan penggunaan nilai buku dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang diajukan(Pasal 4 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021).

Apabila permohonan penggunaan nilai buku dalam peleburan usaha atau konsolidasi disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak, maka peleburan usaha atau konsolidasi dapat menggunakan metode *pooling of interest*. Penggunaan metode ini memberikan keringanan kepada perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan bangunannya dalam peleburan usaha atau konsolidasi karena dibebaskan dari pengenaan PPh Final PHTB.

Berdasarkan ketentuan Pasal 6 huruf (e) PP No. 36 Tahun 2016, pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan nilai buku dibebaskan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh Final PHTB. Dari ketentuan pasal inilah secara jelas dijabarkan bahwa pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan nilai buku atau metode *pooling of interest* dibebaskan dari pengenaan pajak penghasilan final pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Pengenaan BPHTB sendiri tidak menjelaskan adanya penggunaan nilai perolehan lain selain dari nilai pasar dalam peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha sesuai dengan ketentuan Pasal 46 ayat (2) huruf b UU No. 1 Tahun 2022. Sehingga pengenaan BPHTB tetap menggunakan nilai pasar terlepas dari metode akuntansi yang digunakan dalam peleburan usaha atau konsolidasi. Perusahaan baru hasil konsolidasi yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi tetap dibebaskan BPHTB dengan tarif maksimal 5% mengikuti ketentuan Pasal 47 ayat (1) UU No. 1 Tahun 2022.



3. Keadilan Pengenaan Pajak Penghasilan (Pph) Dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (Bphtb) Dalam Peleburan Usaha Atau Konsolidasi

a. Keadilan Dalam Pengenaan PPh Final PHTB Dalam Peleburan Usaha atau Konsolidasi

Pajak Penghasilan Final secara umum pada dasarnya sudah memenuhi asas keadilan horizontal, di mana Pajak Penghasilan Final dibebankan kepada para Wajib Pajak yang menerima kemampuan ekonomis dalam nama dan bentuk apa pun sesuai yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan. Beban pajak yang dibebankan juga harus sama antara berbagai kelompok yang berbeda namun dengan kedudukan ekonomi yang sama. Namun untuk keadilan vertikal, PPh Final belum memenuhinya karena dalam asas keadilan vertikal semakin besar kemampuan ekonomi suatu kelompok maka harus semakin besar pula tarif pajak yang dibebankan kepada kelompok tersebut. Contoh dari keadilan vertikal bisa dilihat dari pemberlakuan tarif pajak progresif dalam Pajak Penghasilan yang menentukan tarif 5%, 10%, 15%, 25% dan 35%. Sedangkan dalam PPh Final, tarif yang digunakan adalah tarif tunggal. Maka daripada itu, PPh Final tidak memenuhi asas keadilan vertikal(Suparman, 2024).

Dalam administrasi perpajakan, keadilan dan kesederhanaan berada di dua spektrum yang berbeda. Artinya jika ingin mencapai keadilan dalam perpajakan, tentu harus dibuat berbagai ketentuan secara spesifik untuk mengakomodir kondisi Wajib Pajak yang sangat variatif. Sedangkan jika ingin mencapai kesederhanaan, tentu banyak Wajib Pajak yang kondisinya tidak terakomodir oleh peraturan yang sederhana tersebut(*Ibid*).

Berdasarkan penjelasan di atas, jika dikaitkan dengan pembebanan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase* dengan peleburan atau konsolidasi yang menggunakan metode *pooling of interest* tidak memenuhi keadilan horizontal. Dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase* dibebani PPh Final PHTB, sedangkan peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *pooling of interest* dibebaskan dari pembebanan PPh Final PHTB. Hal ini bertolak belakang dengan asas keadilan horizontal yang bermakna semua Wajib Pajak yang menerima kemampuan ekonomis dikenakan Pajak.

Di satu sisi peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase* berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf d angka 3 dan Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh dibebankan Pajak Penghasilan bersifat final, secara spesifik dibebankan pada perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan. Di lain sisi peleburan usaha atau konsolidasi yang telah disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak untuk menggunakan metode *pooling of interest* dibebaskan dari pembebanan Pajak Penghasilan Final sesuai dengan ketentuan PP Nomor 34 Tahun 2016.

Perbedaan pembebanan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase* dengan metode *pooling of interest* dapat dilihat melalui ilustrasi kasus sebagai berikut:

Ilustrasi kasus pertama: PT. A dan PT. B setuju untuk melaksanakan peleburan usaha atau konsolidasi menggunakan metode *by purchase* dengan membentuk perusahaan baru yaitu PT. C. Aktiva PT. A dan PT. B akan dialihkan ke PT. C. Aktiva PT. A berupa gudang kosong dengan luas tanah 5.000 m² (lima ribu meter kuadrat) dan luas bangunan 4.000 m² (empat ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 5.000.000.000,- (lima milyar rupiah). NJOP gudang tersebut berdasarkan SPPT PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau



konsolidasi adalah Rp. 600.000,-/m² (enam ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 800.000,-/m² (delapan ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. Kantor Jasa Penilai Publik atau KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gudang tersebut senilai Rp. 8.000.000.000,- (delapan milyar rupiah). Aktiva PT. B berupa gedung kantor dengan luas tanah 4.500 m² (empat ribu lima ratus meter kuadrat) dan luas bangunan 6.000 m² (enam ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 6.000.000.000,- (enam milyar rupiah). NJOP gedung kantor tersebut berdasarkan PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 800.000,-/m² (delapan ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 600.000,-/m² (enam ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gedung kantor tersebut senilai Rp. 7.500.000.000,- (tujuh milyar lima ratus ribu rupiah).

Perhitungan PPh Final PHTB PT. A adalah sebagai berikut:

Nilai pasar Gudang = Rp. 8.000.000.000,-

NJOP Gudang:

NJOP Tanah Rp. 600.000,- x 5.000 m² = Rp.3.000.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 800.000,- x 4.000 m² = Rp. 3.200.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.000.000.000,- + Rp. 3.200.000.000,-

= Rp. 6.200.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

PPh Final PHTB PT. A:

= 2,5% x nilai pasar

= 2,5% x Rp. 8.000.000.000,-

= Rp. 200.000.000,-

Perhitungan PPh Final PT. B adalah sebagai berikut:

Nilai pasar Gedung Kantor = Rp. 7.500.000.000,-

NJOP Gedung Kantor:

NJOP Tanah Rp. 800.000,- x 4.500 m² = Rp. 3.600.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 600.000,- x 6.000 m² = Rp. 3.600.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.600.000.000,- + Rp. 3.600.000.000,-

= Rp. 7.200.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar

PPh Final PHTB PT. B:

= 2,5% x nilai pasar

= 2,5% x Rp. 7.500.000.000,-

= Rp. 187.500.000,-



Ilustrasi kasus kedua: PT. J dan PT. K setuju untuk melaksanakan peleburan usaha atau konsolidasi menggunakan metode *Pooling of Interest* dengan membentuk perusahaan baru yaitu PT. Z. Aktiva PT. J dan PT. K akan dialihkan ke PT. Z. Aktiva PT. J berupa gedung pabrik dengan luas tanah 4.500 m² (empat ribu lima ratus meter kuadrat) dan luas bangunan 4.000 m² (empat ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 5.000.000.000,- (lima milyar rupiah). NJOP gudang tersebut berdasarkan SPPT PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 700.000,-/m² (tujuh ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 800.000,-/m² (delapan ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gudang tersebut senilai Rp. 8.000.000.000,- (delapan milyar rupiah). Aktiva PT. K berupa bangunan gudang dengan luas tanah 4.800 m² (empat ribu delapan ratus meter kuadrat) dan luas bangunan 6.000 m² (enam ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 6.000.000.000,- (enam milyar rupiah). NJOP gedung kantor tersebut berdasarkan PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 800.000,-/m² (tiga ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 600.000,-/m² (enam ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gedung kantor tersebut senilai Rp. 7.500.000.000,- (tujuh milyar lima ratus ribu rupiah).

Perhitungan PPh Final PHTB PT. J adalah sebagai berikut:

Nilai pasar Pabrik = Rp. 8.000.000.000,-

NJOP Pabrik:

NJOP Tanah Rp. 700.000,- x 4.500 m² = Rp.3.150.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 800.000,- x 4.000 m² = Rp. 3.200.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.150.000.000,- + Rp. 3.200.000.000,-

= Rp. 6.350.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

PPh Final PHTB PT. J: Nihil.

Perhitungan PPh Final PT. K adalah sebagai berikut:

Nilai pasar Gudang = Rp. 7.500.000.000,-

NJOP Gudang:

NJOP Tanah Rp. 800.000,- x 4.800 m² = Rp. 3.840.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 600.000,- x 6.000 m² = Rp. 3.600.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.840.000.000,- + Rp. 3.600.000.000,-

= Rp. 7.440.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

PPh Final PHTB PT. B: Nihil.

Berdasarkan kedua ilustrasi kasus di atas, jelas terlihat perbedaan pengenaan PPh Final PHTB dalam pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi dengan metode *by purchase* dengan peleburan usaha atau konsolidasi dengan metode *pooling of interest*. Dalam kedua kasus tersebut, NPOP yang dipakai adalah sama



yaitu nilai pasar, karena nilai pasar lebih tinggi dari NJOP. Namun yang dibebani PPh Final PHTB hanya PT. A dan PT. B sebagai pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan /atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi metode *by purchase*, sedangkan PT. J dan PT. K dibebaskan dari pengenaan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha atau konsolidasi metode *pooling of interest* sesuai dengan ketentuan Pasal 6 huruf e PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.

b. Keadilan Dalam Pengenaan BPHTB Dalam Peleburan Usaha atau Konsolidasi

Dalam pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi, kepada perusahaan baru hasil konsolidasi sebagai pihak yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan BPHTB. Merujuk kembali pada prinsip-prinsip umum keadilan menurut Adam Smith, dasar pembebanan BPHTB atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi memenuhi prinsip *equity* dan *certainty*.

Asas *equity* menjelaskan bahwa orang atau Wajib Pajak harus dibebankan pajak yang sama dengan Wajib Pajak lain yang keadaannya sama (Soemitro Dkk, *op. cit*, h. 13). Setiap orang yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan pajak BPHTB. Sedangkan asas *certainty* menjelaskan bahwa dalam pemungutan pajak terdapat kepastian hukum, termasuk di dalamnya apa saja pajak yang dibebankan, besaran tarif, kapan harus dibayarkan, hak dan kewajiban Wajib Pajak, serta subjek dan objek pajak (*Ibid.*). Pemungutan BPHTB dalam peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi didasarkan pada Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 11 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Kesesuaian asas *equity* dalam pembebanan BPHTB pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi menjadikan pemungutan BPHTB ini sesuai dengan prinsip keadilan horizontal. Pembebanan BPHTB terhadap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan atau konsolidasi baik yang menggunakan metode *by purchase* maupun yang menggunakan metode *pooling of interest* adalah sama. Perusahaan baru hasil konsolidasi sebagai pihak yang menerima pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi dikenakan BPHTB, maka hal ini sesuai dengan prinsip keadilan horizontal di mana peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase* dan peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *pooling of interest* sama-sama dibebankan BPHTB.

Pembebanan BPHTB atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi dapat dilihat melalui ilustrasi kasus sebagai berikut:

Ilustrasi kasus pertama: PT. A dan PT. B setuju untuk melaksanakan peleburan usaha atau konsolidasi menggunakan metode *by purchase* dengan membentuk perusahaan baru yaitu PT. C. Aktiva PT. A dan PT. B akan dialihkan ke PT. C. Aktiva PT. A berupa gudang kosong dengan luas tanah 5.000 m² (lima ribu meter kuadrat) dan luas bangunan 4.000 m² (empat ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 5.000.000.000,- (lima milyar rupiah). NJOP gudang tersebut berdasarkan SPPT PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 600.000,-/m² (enam ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 800.000,-/m² (delapan ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP



bangunan. Kantor Jasa Penilai Publik atau KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gudang tersebut senilai Rp. 8.000.000.000,- (delapan milyar rupiah). Aktiva PT. B berupa gedung kantor dengan luas tanah 4.500 m² (empat ribu lima ratus meter kuadrat) dan luas bangunan 6.000 m² (enam ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 6.000.000.000,- (enam milyar rupiah). NJOP gedung kantor tersebut berdasarkan PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 800.000,-/m² (delapan ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 600.000,-/m² (enam ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gedung kantor tersebut senilai Rp. 7.500.000.000,- (tujuh milyar lima ratus ribu rupiah).

Lokasi peleburan usaha terjadi dan aktiva PT. A dan PT. B adalah di kota X yang menetapkan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) adalah Rp. 60.000.000,- (enam puluh juta rupiah) dan tarif BPHTB 5%.

Perhitungan BPHTB PHTB PT. C adalah sebagai berikut:

Peralihan Aktiva dari PT. A:

Nilai pasar Gudang = Rp. 8.000.000.000,-

NJOP Gudang:

NJOP Tanah Rp. 600.000,- x 5.000 m² = Rp.3.000.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 800.000,- x 4.000 m² = Rp. 3.200.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.000.000.000,- + Rp. 3.200.000.000,-

= Rp. 6.200.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

BPHTB PT. C (peralihan aktiva dari PT. A):

= 5% x (NPOP – NPOPTKP)

= 5% x (Rp. 8.000.000.000,- - Rp. 60.000.000,-)

= 5% x Rp. 7.940.000.000,-

= Rp. 397.000.000,-

Peralihan Aktiva dari PT. B:

Nilai pasar Gedung Kantor = Rp. 7.500.000.000,-

NJOP Gedung Kantor:

NJOP Tanah Rp. 800.000,- x 4.500 m² = Rp. 3.600.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 600.000,- x 6.000 m²= Rp. 3.600.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.600.000.000,- + Rp. 3.600.000.000,-

= Rp. 7.200.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

BPHTB PT. C (peralihan aktiva dari PT. B):

= 5% x (NPOP – NPOPTKP)

= 5% x (Rp. 7.500.000.000,- - Rp. 60.000.000,-)

= 5% x Rp. 7.440.000.000,-

= Rp. 372.000.000,-



Total BPHTB terutang PT. C = Rp. 397.000.000,- + Rp. 372.000.000,-
= Rp. 769.000.000,-

Ilustrasi kasus kedua: PT. J dan PT. K setuju untuk melaksanakan peleburan usaha atau konsolidasi menggunakan metode *Pooling of Interest* dengan membentuk perusahaan baru yaitu PT. Z. Aktiva PT. J dan PT. K akan dialihkan ke PT. Z. Aktiva PT. J berupa gedung pabrik dengan luas tanah 4.500 m² (empat ribu lima ratus meter kuadrat) dan luas bangunan 4.000 m² (empat ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 5.000.000.000,- (lima milyar rupiah). NJOP gudang tersebut berdasarkan SPPT PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 700.000,-/m² (tujuh ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 800.000,-/m² (delapan ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gudang tersebut senilai Rp. 8.000.000.000,- (delapan milyar rupiah). Aktiva PT. K berupa bangunan gudang dengan luas tanah 4.800 m² (empat ribu delapan ratus meter kuadrat) dan luas bangunan 6.000 m² (enam ribu meter kuadrat) dengan nilai buku senilai Rp. 6.000.000.000,- (enam milyar rupiah). NJOP gedung kantor tersebut berdasarkan PBB tahun terjadinya peleburan usaha atau konsolidasi adalah Rp. 800.000,-/m² (tiga ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP tanah dan Rp. 600.000,-/m² (enam ratus ribu rupiah per meter kuadrat) untuk NJOP bangunan. KJPP memberikan nilai harga pasar untuk gedung kantor tersebut senilai Rp. 7.500.000.000,- (tujuh milyar lima ratus ribu rupiah).

Perhitungan BPHTB PT. Z adalah sebagai berikut:

Peralihan aktiva dari PT. J:

Nilai pasar Pabrik = Rp. 8.000.000.000,-

NJOP Pabrik:

NJOP Tanah Rp. 700.000,- x 4.500 m² = Rp.3.150.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 800.000,- x 4.000 m² = Rp. 3.200.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.150.000.000,- + Rp. 3.200.000.000,-

= Rp. 6.350.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

BPHTB PT. Z (peralihan aktiva dari PT. J):

= 5% x (NPOP – NPOPTKP)

= 5% x (Rp. 8.000.000.000,- - Rp. 60.000.000,-)

= 5% x Rp. 7.940.000.000,-

= Rp. 397.000.000,-

Peralihan aktiva dari PT. K:

Nilai pasar Gudang = Rp. 7.500.000.000,-

NJOP Gudang:

NJOP Tanah Rp. 800.000,- x 4.800 m² = Rp. 3.840.000.000,-

NJOP Bangunan Rp. 600.000,- x 6.000 m² = Rp. 3.600.000.000,-

NJOP Tanah dan Bangunan:

= NJOP Tanah + NJOP Bangunan

= Rp. 3.840.000.000,- + Rp. 3.600.000.000,-



= Rp. 7.440.000.000,-

Nilai pasar lebih tinggi dari NJOP, maka NPOP yang dipakai adalah nilai pasar.

BPHTB PT. Z (peralihan dari PT. K):

= 5% x (NPOP – NPOPTKP)

= 5% x (Rp. 7.500.000.000,- - Rp. 60.000.000,-)

= 5% x Rp. 7.440.000.000,-

= Rp. 372.000.000,-

Total BPHTB terutang PT. Z = Rp. 397.000.000,- + Rp. 372.000.000,-

= Rp. 769.000.000,-

Berdasarkan kedua ilustrasi di atas, terlihat jelas bahwa pengenaan BPHTB pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi baik yang menggunakan metode *by purchase* maupun metode *pooling of interest* adalah sama. Dalam ilustrasi pertama dan kedua, nilai pasar aktiva yang dialihkan ke perusahaan baru hasil konsolidasi adalah sama yaitu berjumlah Rp. 15.500.000.000,- (lima belas milyar rupiah) dari jumlah aktiva PT. A dan PT. B dalam ilustrasi pertama, sama dengan jumlah aktiva PT. J dan PT. K dalam ilustrasi kedua. Sehingga dalam kedua ilustrasi tersebut, perusahaan yang menerima pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sama-sama dikenai BPHTB sebesar Rp. 769.000.000,- (tujuh ratus enam puluh sembilan juta rupiah).

Jika ditinjau kembali pada keadilan horizontal dan vertikal, pembebasan PPh Final PHTB dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *pooling of interest* tidak memenuhi keadilan horizontal dan vertikal karena jika dibandingkan dengan peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase*, walaupun harga pasar kedua peleburan usaha tersebut sama, namun yang dibebani PPh Final PHTB hanya peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase*.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

1. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi dibebankan PPh Final PHTB berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang. PPh Final PHTB dibebankan kepada perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan. Sedangkan perusahaan yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi dibebankan BPHTB berdasarkan ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 11 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dengan Pemerintah Daerah.
2. Peleburan usaha atau konsolidasi menggunakan metode pencatatan *pooling of interest* dibebaskan dari pembebanan PPh Final PHTB berdasarkan ketentuan Pasal 6 huruf e Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya. Peleburan usaha atau konsolidasi dapat menggunakan metode pencatatan *pooling of interest* apabila mengajukan permohonan pada Direktur Jenderal Pajak sesuai dengan persyaratan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor



56/PMK.010/2021 tentang Perubahan Kedua 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.

3. Pembebanan PPh Final PHTB terhadap perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi tidak memenuhi asas keadilan horizontal dan vertikal. Peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *by purchase* dibebankan PPh Final PHTB, sedangkan peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *pooling of interest* dibebaskan dari pembebanan PPh Final PHTB. Pembebanan BPHTB terhadap perusahaan baru hasil peleburan usaha atau konsolidasi yang menerima peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan telah memenuhi asas keadilan horizontal dan vertikal karena dalam peleburan usaha atau konsolidasi baik yang menggunakan metode *by purchase* maupun metode *pooling of interest* tetap dibebankan BPHTB.

Saran

1. Pihak yang terkait seperti Direktur Jenderal Pajak hendaknya melakukan sosialisasi kepada badan usaha dan Notaris tentang pengenaan pajak-pajak terhadap peleburan usaha atau konsolidasi terutama untuk pengenaan PPh Final PHTB dan BPHTB, serta mendukung atau mendorong para badan usaha untuk melakukan peleburan usaha atau konsolidasi untuk meningkatkan daya saing perusahaan.
2. Peleburan usaha atau konsolidasi dapat menggunakan metode *pooling of interest* apabila mengajukan permohonan dan permohonan tersebut disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak sesuai dengan ketentuan-ketentuan dan persyaratan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021 Tentang Perubahan Kedua 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.
3. Pemerintah hendaknya melakukan revisi terhadap Pasal 10 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang yang mengatur tentang pengecualian pembebanan PPh Final PHTB terhadap perusahaan yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha atau konsolidasi yang menggunakan metode *pooling of interest* untuk tercapainya asas keadilan horizontal dalam pemungutan pajak. Sehingga pembebanan pajak pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam peleburan usaha yang menggunakan metode *by purchase* dan metode *pooling of interest* sama.

DAFTAR PUSTAKA

- Afrizal, Metode Penelitian Kualitatif: Sebuah Upaya Mendukung Penggunaan Penelitian Kualitatif dalam Berbagai Disiplin Ilmu, Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2014.
- Ali Zainuddin, Metode Penelitian Hukum, Jakarta: Sinar Grafika, 2021.
- Asshiddiqie Jimmi dan Safa'at M. Ali, Teori Hans Kelsen Tentang Hukum, Jakarta: Konstitusi Press, 2012.
- Asyhadie Zaeni, Hukum Bisnis: Prinsip dan Pelaksanaannya di Indonesia, Jakarta, Rajawali Pers, 2016.



- Atapary Febian, Implementasi Pengenaan Tarif Progresif Terhadap Wajib Pajak Kendaraan Bermotor, Ambon: Fakultas Hukum Unpattim.
- Bahreisy Budi, Nurmalawaty, Hidayat, Mengenal Pengantar Ilmu Hukum, Medan: CV. Enammedia, 2023.
- Bohari, Pengantar Hukum Pajak, Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2004.
- Brotodiharjo R. Santoso, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Bandung: Refika Aditama, 2013.
- Darmaji Tjipto, Restrukturisasi: Memulihkan dan Mengakselerasi Ekonomi Nasional, Jakarta: PT. Gramedia, 2001.
- Darmodiharjo Darji dan Shidarta, Pokok-Pokok Filsafat Hukum, Jakarta: Gramedia, 2016.
- Dirjosisworo Soedjono, Hukum Perusahaan Mengenai Bentuk-Bentuk Perusahaan (Badan Usaha) di Indonesia, Bandung: Mandar Maju, 1997.
- Fuady Munir, Hukum Tentang Merger, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2018.
- Gunadi, Restrukturisasi Perusahaan dalam Berbagai Bentuk dan Pemajakannya, Jakarta: Salemba Empat, 2001.
- Hadjon Phillipus M., Tentang Wewenang, Yuridika, 2017.
- Hariyan Iswi, P. R. Serfianto D., Yustisia Cita, Merger, Konsolidasi, Akuisisi dan Pemisahan Perusahaan, Jakarta: Visimedia, 2011.
- Husnan Suad dan Pudjiastuti Enny, Dasar-Dasar Manajemen Keuangan Dasar-Dasar Manajemen Keuangan, Edisi Ketujuh, Yogyakarta: UPP STIM YKPN, 2015.
- Indrawati Lin, Akuntansi Lanjutan, 2020.
- Kadir Abdul, Kapita Selekt Perajakan Di Indonesia, Medan: Pusaka Bangsa Press, 2016.
- Kasmir dan Jakfar, Studi Kelayakan Bisnis (Edisi Revisi), Jakarta: Prenadamedia Group, 2016.
- Kristanto Septian Bayu, Penggabungan Usaha dan Pajak Penghasilan, Jakarta : Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Krida Wecana, 2010.
- Lubis M. Solly, Filsafat Ilmu dan Penelitian, Jakarta: Sofmedia, 2012.
- Mardiasmo, Perpajakan, Edisi Terbaru, Yogyakarta: Andi, 2016.
- Marzuki Peter Mahmud, Pengantar Ilmu Hukum, Jakarta: kencana, 2021.
- Muhammad Abdulkadir, Hukum Perusahaan Indonesia, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010
- Nasryian Ivan, Asas Kepastian Hukum dalam Penyelenggaraan Perpajakan di Indonesia, Kuningan: Fakultas Hukum Universitas Kuningan, 2019.
- Nazir M., Metode Penelitian, Jakarta: Ghalia Indonesia, 2014.
- Putra Santri Aji, Skripsi, Judul: Kepastian Hukum Terhadap Bukti Kepemilikan Atas Obyek Tanah Yang Sama Untuk Pengadaan Jalan Tol Purbaleunyi Dihubungkan Dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, Bandung: Universitas Pasundan 2018.
- R. Mansury, Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1994.
- Rahardjo Satjipto, Ilmu Hukum, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2012.
- Rice Charles E., The Role of Legal Ethics and Jurisprudencce In National Building.



- Rido R. Ali, *Hukum Dagang Tentang Aspek-Aspek Hukum dalam Asuransi Udara, Asuransi Jiwa dan Perkembangan Perseroan Terbatas*, Bandung: Remadja Karya, 1986.
- Roosmidar, *Pengenaan Pajak Penghasilan Final Berlapis Terhadap Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Bagi Pemohon Hak Baru di Deli Serdang*, Medan: USU, 2018.
- Rosdiana Haula dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2005.
- S Farouq, *Hukum Pajak di Indonesia*, Jakarta: PrenadaMedia Group, 2018.
- Serfiyani Cita Yustisia, Purnomo R. Serfianto D. dan Hariyani Iswi, *Restrukturisasi Perusahaan*, Yogyakarta: Penerbit Andi, 2017.
- Siahaan Marihot Pahala, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) Sebagai Pajak Daerah*, Jakarta: Sagung Seto, 2011.
- Soekanto Soerjono dan Mamudy Sri, *Penelitian hukum normatif*, Jakarta: Rajawali Pers, 2015.
- Soekanto Soerjono, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: Universitas Indonesia, 2014.
- Soemitro Rochman dan Sugiharti Dewi Kania, *Asas dan Dasar Perpajakan 1 Edisi Revisi*, Bandung: Refika Aditama, 2014.
- Soemitro Rochmat, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Bandung: PT Eresco, 1991.
- Soeryasumantri Jujun S., *Filsafat Ilmu Sebuah Pengantar Populer*, Jakarta: Pustaka Harapan, 2013.
- Sudarsono, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta: Rineka Cipta, 2007.
- Syahrani Riduan, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2013.
- Untung Budi, *Hukum Merger*, Yogyakarta: Andi, 2019.
- Waluyo, *Akuntansi Pajak: Edisi 6*, Jakarta: Salemba Empat, 2016.
- Kristanto Septian Bayu, *Penggabungan Usaha dan Pajak Penghasilan*, *Jurnal Akuntansi*, Vol. 10 No. 1, Januari 2010.
- Hendrian dan Muktiyanto Ali, *Akuntansi Perpajakan Dalam Penggabungan Usaha (Studi Kasus Pada Perusahaan Listed di BEI)*, *Jurnal Organisasi dan Manajemen*, Vol. 7 No. 1, Maret 2011.
- Hadjon Phillipus M., *Tentang Wewenang*, *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 7 No. 5-6, 2017.
- Roosmidar, *Pengenaan Pajak Penghasilan Final Berlapis Terhadap Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Bagi Pemohon Hak Baru di Deli Serdang*, Tesis, Medan: USU, 2018.
- Suratno, *Pengaruh Nilai Buku Aktiva Tetap Terhadap Total Aktiva Pada Dinas XXX Kabupaten Kebumen*, *Jurnal, Politeknik Dhama Patria Kebumen*, Kebumen, 2020.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.



- Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 56/PMK.010/2021 tentang Perubahan Kedua 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.
- Peraturan Pemerintah Nomor 57 Tahun 2010 tentang Penggabungan atau Peleburan Badan Usaha dan Pengambilalihan Saham Perusahaan yang dapat Mengakibatkan Terjadinya Praktik Monopoli dan Persaingan Usaha Tidak Sehat;
- Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.
- Akuntansi1, <https://akuntansi1.widyatama.ac.id/4-standar-akuntansi-keuangan-yang-berlaku-di-indonesia/> diakses pada 3 Juni 2024 pukul 02:45 WIB.
- Dheania Clara, "Beberapa Alasan Mengapa Suatu Perusahaan Memutuskan untuk Melakukan Penggabungan Usaha", <https://www.kompasiana.com/dheadcl/5640267efc22bd670749131a/beberapa-alasan-mengapa-suatu-perusahaan-memutuskan-untuk-melakukan-penggabungan-usaha?page=all> (diakses pada 06 Mei 2021, pukul 02:08).