

**ANALISIS YURIDIS PRINSIP KEWAJARAN  
DAN KELAZIMAN USAHA ATAS BIAYA ROYALTI  
PADA PEMBUKTIAN SENGKETA PAJAK**

( Putusan Pengadilan Pajak Nomor : PUT-004658.15/2021/PP/M.VB  
Tahun 2023)

**STUDI KASUS**



Oleh:

**WAHYU SETIA BUDI**

**NIM 2022010023**

**PROGRAM STUDI ILMU HUKUM**

**FAKULTAS HUKUM**

**UNIVERSITAS GRESIK**

**2026**

**ANALISIS YURIDIS PRINSIP KEWAJARAN DAN  
KELAZIMAN USAHA ATAS BIAYA ROYALTI PADA  
PEMBUKTIAN SENGKETA PAJAK  
( Putusan Pengadilan Pajak Nomor :  
PUT-004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023)  
STUDI KASUS**

Diajukan untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum  
Pada Program Studi Ilmu Hukum  
Fakultas Hukum Universitas Gresik



Oleh:

**WAHYU SETIA BUDI**

**NIM 2022010023**

**PROGRAM STUDI ILMU HUKUM  
FAKULTAS HUKUM  
UNIVERSITAS GRESIK  
2026**

## PERSETUJUAN DOSEN PEMBIMBING

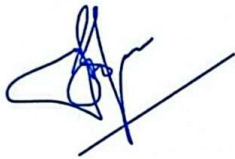
Judul Skripsi : Analisis Yuridis Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha  
atas Biaya Royalti pada Pembuktian Sengketa Pajak  
(Putusan Pengadilan Pajak Nomor : PUT-  
004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023)

NAMA : Wahyu Setia Budi

NIM : 2022010023

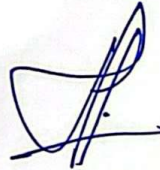
Telah selesai dilakukan bimbingan dan dinyatakan layak dan memenuhi syarat dan  
menyetujui untuk di Uji pada tim penguji Tugas Akhir pada Program Studi Ilmu  
Hukum Fakultas Hukum Universitas Gresik

Pembimbing 1



Dr. Sylvia Setjoatmadja, S.E., S.H., M.H., CTA.  
NIPY : 107102020221179

Pembimbing II



Dara Puspitasari, S.H., M.H  
NIPY: 107102020210472

Mengetahui,  
Ketua Program Studi,



Ika Ayudianti, S.H., M.H  
NIPY: 10710202024247

## PENGESAHAN TIM PENGUJI

Judul Skripsi : Analisis Yuridis Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha  
atas Biaya Royalti pada Pembuktian Sengketa Pajak  
(Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-  
004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023)

Nama : Wahyu Setia Budi

NIM : 2022010023

Telah dipertahankan /diuji dihadapan tim Penguji Tugas Akhir Program Studi Ilmu  
Hukum Fakultas Hukum Universitas Gresik.

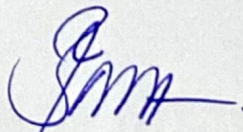
Pada Tanggal :

1. Dwi Wachidiyah Ningsih, S.H., M.H.  
NIPY: 107102019950020  
Ketua

2. Dara Puspitasari, S.H., M.H.  
NIPY: 107102020210472  
Anggota

3. Prihatin Effendi  
NIPY: 107102020140082  
Anggota

Mengetahui,  
Dekan,



Zakiah Noer, S.H., M.Kn  
NIPY: 107102020180132

## PERNYATAAN ORISINILITAS SKRIPSI

Yang bertanda tangan dibawah ini, Saya:

Nama : Wahyu Setia Budi

NIM : 2022010023

Fakultas : Hukum

Program Studi : Ilmu Hukum

Jenjang : S-1

Judul Tugas Akhir : Analisis Yuridis Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha atas Biaya Royalti Pada Pembuktian Sengketa Pajak ( Putusan Pengadilan Pajak Nomor : PUT-004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023)

Dengan ini menyatakan bahwa sepengetahuan saya dalam naskah skripsi/legal memorandum/studi kasus\*) ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan orang lain untuk memperoleh gelar akademik disuatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan orang lain kecuali secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar Pustaka.

Apabila ternyata didalam naskah tugas akhir ini dapat dibuktikan unsur – unsur plagiasi, saya bersedia skripsi ini di gugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh DIBATALKAN, serta proses sesuai peraturan perundang – undangan yang berlaku.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenar – benarnya tanpa ada paksaan dari pihak manapun.

Gresik, 12 Juli 2026

Yang menyatakan



Wahyu Setia Budi

NIM 2022010023

## **MOTTO**

**"Sebaik-baik Manusia adalah yang paling Bermanfaat bagi Sesama."**

## **HALAMAN PERSEMBAHAN**

Segala Puji dan Syukur kehadiran Allah SWT atas segala Rahmat, karunia, serta kesempatan yang telah diberikan sehingga karya ini dapat terselesaikan dengan baik.

Karya sederhana ini kupersembahkan dengan penuh rasa hormat dan kasih sayang kepada Ayah dan Ibu tercinta, yang senantiasa menggiring setiap langkahku dengan doa doa tulus, pengorbanan, cinta, dan dukungan yang tiada henti. Terimakasih atas segala perjuangan, nasihat dan kasih sayang yang menjadi sumber kekuatan dalam menyelesaikan pendidikan ini.

Kupersembahkan pula karya ini kepada orang tua, istri, anak – anak ku, dan saudara tercinta yang selalu memberikan doa, perhatian, serta semangat yang tak pernah putus, kepada sahabat dan teman – teman terdekat, terimakasih atas kebersamaan, motivasi, serta dukungan yang telah diberikan dengan penuh keiklasan selama perjalanan ini.

Ucapan terimah kasih yang sebesar – besarnya juga penulis sampaikan kepada Bapak dan Ibu Dosen yang telah membimbing dan memberikan ilmu dengan penuh kesabaran, ketulusan, dan ketabahan. Semoga segala ilmu yang telah diberikan menjadi amal jariyah yang terus mengalir manfaatnya.

Tidak lupa kepada seluruh teman seperjuangan Angkatan 2022 Fakultas Hukum Universitas Gresik terima kasih atas kebersamaan, Kerjasama, dan dukungan yang telah kita bangun selama menumpuh Pendidikan. Semoga segala usaha, perjuangan dan cita – cita yang kita harapkan dapat terwujud dengan hasil yang terbaik.

Semoga Allah SWT membalas segala kbaikan, ketulusan, dan pengorbanan yang telah diberikan dengan keberkahan. Aamin

## KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmaanirrahiim

Alhamdulillah, Puji Syukur penulis panjatkan kehadirat Allah Swt atas segala limpahan Rahmat, karunia dan hidayah – Nya yang tak terhingga. Sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini sebagai salah satu syarat untuk mendapatkan gelar sarjana Hukum dari Program Studi Ilmu Hukum Universitas Gresik.

Dalam proses penyelesaian penulisan skripsi ini, penulis menyakini sepenuhnya bahwa tidak mungkin dapat menyelesaikan penelitian ini tanpa doa, bantuan dan dukungan baik secara langsung maupun tidak langsung.

Pada kesempatan ini penulis ingin mengucapkan terimakasih kepada:

1. Bapak Dr. H. Suyanto, S.H., M.H., M.Kn., M.AP., M.Pd, Ketua Yayasan Universitas Gresik.
2. Bapak Dr. Rian Pramana Suwanda, S.STP, MHP, Rektor Universitas Gresik.
3. Ibu Zakiah Noer, S.H., M.Kn, Dekan Fakultas Hukum Universitas Gresik.
4. Ibu Ika Ayudyanti, S.H., M.H, Kepala Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum.
5. Dr. Sylvia Setjoatmadja, S.E., M.H., M.H., CTA. Dosen pembimbing I dan Dara Puspitasari, S.H., M.H Dosen Pembimbing 2 yang telah mencurahkan waktu, tenaga dan pikiran dalam membimbing dan mengarahkan penulis hingga penyelesaian skripsi ini.
6. Semua dosen di Fakultas Hukum yang membimbing dan menemani selama kurang lebih 4 tahun ini dan staf Fakultas Hukum Universitas Gresik yang turut mensupport terselesainya penulisan skripsi ini.
7. Orang tua tercinta yang memberikan seluruh jiwa dan raganya, semoga Allah SWT selalu memberikan kasih sayang kepada mereka di dunia dan di akhirat.
8. Teman – teman Fakultas Hukum Universitas Gresik Angkatan 2022 atas kebersamaanya selama menempuh Pendidikan dan berbagi pengetahuan.
9. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu, semoga segala bantuan yang diberikan kepada penulis mendapatkan pahala oleh Tuhan Yang Maha Esa.

Semoga segala bantuan yang diberikan kepada penulis mendapatkan imbalan pahala oleh Tuhan Yang Maha Esa. Akhir kata penulis menyadari bahwa skripsi ini masih belum sempurna, namun besar harapan penulis semoga tulisan ini bisa berguna dan bermanfaat untuk kita semua. Amiin.

Gresik, 12 Juni 2026

Penulis

Wahyu Setia Budi

## ABSTRAK

Analisis Yuridis Prinsip Kewajaran Usaha Atas Biaya Royalti Pada Pembuktian  
Sengketa Pajak ( Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-  
004658.15/2021//PP/M.VB Tahun 2023)

WAHYU SETIA BUDI

Prodi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Gresik

Sengketa *transfer pricing* antara wajib pajak dan fiskus sering dipicu oleh perbedaan penafsiran atas Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*Arm's Length Principle*), khususnya pada transaksi afiliasi berupa pembayaran royalti dan jasa intragrup (*intragroup services*). Titik krusial konflik biasanya terletak pada pembuktian manfaat ekonomis, kewajaran nilai, serta pemilihan metode penentuan harga transfer untuk pembebanan biaya secara fiskal. Fenomena ini dikaji melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-004658.15/2021//PP/M.VB Tahun 2023. Penelitian ini bertujuan menganalisis pertimbangan hukum hakim dalam menilai kewajaran biaya royalti berbasis metode *transfer pricing* sekaligus mengkaji aspek kepastian hukum akibat adanya kekaburan norma dalam menetapkan nilai wajar royalti.

Menggunakan metode penelitian hukum normatif, studi ini mengombinasikan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Bahan hukum primer (regulasi perpajakan dan putusan pengadilan) serta sekunder (literatur terkait) dianalisis secara kualitatif melalui penafsiran hukum yang mendalam.

Hasil analisis menunjukkan bahwa hakim menentukan kelayakan pembebanan biaya royalti dan jasa intragrup berdasarkan kecukupan bukti eksistensi transaksi, perolehan manfaat ekonomis bagi wajib pajak, keterkaitan biaya dengan operasional usaha, serta ketepatan metode *transfer pricing*. Hakim menegaskan bahwa pembuktian substansi ekonomi adalah syarat mutlak dalam pengurang penghasilan bruto. Kendati demikian, penelitian ini mengidentifikasi adanya kekaburan norma batasan bukti materiil dan standar baku penentuan nilai wajar hak kekayaan intelektual. Kekosongan Hukum yang jelas ini memicu ketidakpastian hukum serta ego sektoral interpretasi antara wajib pajak, fiskus, dan hakim. Oleh sebab itu, regulasi yang lebih komprehensif dan rigid mengenai indikator kewajaran transaksi afiliasi sangat mendesak demi menciptakan kepastian hukum, keadilan, dan konsistensi peradilan pajak.

**KATA KUNCI:** Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, Transfer Pricing, Royalti, Sengketa Pajak, Kepastian Hukum.

## **ABSTRACT**

*Legal Analysis of the Principle of Business Fairness Regarding Royalty Expenses in Proving Tax Disputes (Tax Court Decision Number: Put-004658.15/2021/PP/M.VB of 2023)*

WAHYU SETIA BUDI

*Study Program of Law, Faculty of Law, University of Gresik*

*Transfer pricing disputes between taxpayers and the tax authorities are often triggered by differing interpretations of the Arm's Length Principle, particularly in affiliated transactions involving royalty payments and intragroup services. The crucial point of conflict typically lies in proving economic benefits, the reasonableness of value, and the choice of transfer pricing method for tax-based costs. This phenomenon is examined through Tax Court Decision Number: Put-004658.15/2021/PP/M.VB of 2023. This study aims to analyze the judge's legal considerations in assessing the reasonableness of royalty costs based on transfer pricing methods while also examining the legal certainty aspect resulting from the ambiguity of norms in determining the fair value of royalties.*

*Using normative legal research methods, this study combines statutory, conceptual, and case-based approaches. Primary legal materials (tax regulations and court decisions) and secondary legal materials (related literature) are analyzed qualitatively through in-depth legal interpretation.*

*The analysis shows that judges determine the appropriateness of charging intragroup royalties and service fees based on sufficient evidence of the transaction's existence, the economic benefits obtained by the taxpayer, the cost's relevance to business operations, and the appropriateness of the transfer pricing method. Judges emphasize that proving economic substance is an absolute requirement for deducting gross income. However, this study identified a lack of clarity regarding the boundaries of material evidence and the standard for determining the fair value of intellectual property rights. This apparent legal gap triggers legal uncertainty and sectoral egotism in interpretation among taxpayers, tax authorities, and judges. Therefore, more comprehensive and rigid regulations regarding the fairness indicators of affiliated transactions are urgently needed to create legal certainty, justice, and consistency in tax proceedings.*

**KEYWORDS:** Principle of Fairness and Customary Business Practice, Transfer Pricing, Royalties, Tax Disputes, Legal Certainty

## DAFTAR ISI

|                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| ANALISIS YURIDIS PRINSIP KEWAJARAN .....                                      | i         |
| DAN KELAZIMAN USAHA ATAS BIAYA ROYALTI .....                                  | i         |
| PADA PEMBUKTIAN SENGKETA PAJAK .....                                          | i         |
| PERSETUJUAN DOSEN PEMBIMBING .....                                            | ii        |
| PENGESAHAN TIM PENGUJI .....                                                  | iii       |
| KARTU BIMBINGAN .....                                                         | iv        |
| PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIK ..... | v         |
| PERNYATAAN ORISINILITAS SKRIPSI .....                                         | vi        |
| MOTTO .....                                                                   | vii       |
| HALAMAN PERSEMBAHAN .....                                                     | viii      |
| KATA PENGANTAR .....                                                          | ix        |
| ABSTRAK .....                                                                 | x         |
| DAFTAR ISI .....                                                              | xii       |
| BAB 1 .....                                                                   | 1         |
| <b>PENDAHULUAN .....</b>                                                      | <b>1</b>  |
| <b>1.1. Latar Belakang.....</b>                                               | <b>1</b>  |
| <b>1.2. Rumusan Masalah.....</b>                                              | <b>10</b> |
| <b>1.3. Tujuan Penelitian.....</b>                                            | <b>10</b> |
| <b>1.4. Manfaat Penelitian.....</b>                                           | <b>11</b> |
| <b>1.5. Tinjauan Pustaka .....</b>                                            | <b>15</b> |
| <b>1.5.1 Landasan Konseptual .....</b>                                        | <b>15</b> |
| <b>1.5.2 Landasan Yuridis .....</b>                                           | <b>28</b> |
| <b>1.5.3 Landasan Teori.....</b>                                              | <b>30</b> |
| <b>1.5.4 Penelitian Terdahulu.....</b>                                        | <b>35</b> |
| <b>1.6. Metode Penelitian.....</b>                                            | <b>37</b> |
| <b>1.6.1. Jenis Penelitian.....</b>                                           | <b>38</b> |
| <b>1.6.2 Metode Pendekatan.....</b>                                           | <b>39</b> |
| <b>1.6.3 Sumber bahan hukum .....</b>                                         | <b>42</b> |
| <b>1.6.4 Teknik Pengumpulan bahan hukum .....</b>                             | <b>46</b> |

|                                                                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.6.5 Teknik analisa bahan hukum .....                                                                                                                | 48  |
| 1.7. Sistematika Penulisan .....                                                                                                                      | 50  |
| <b>BAB II</b> .....                                                                                                                                   | 52  |
| 2.1 . Kasus Posisi .....                                                                                                                              | 52  |
| 2.2 . Pertimbangan Hukum .....                                                                                                                        | 56  |
| 2.3 . Analisis Kasus.....                                                                                                                             | 60  |
| <b>BAB III</b> .....                                                                                                                                  | 65  |
| 3.1 . Analisis Pertimbangan Hukum Hakim dalam Menilai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Atas Biaya Royalti dan Transaksi Intragroup Services..... | 65  |
| 3.1.1 Tinjauan Umum Hubungan Istimewa dan <i>Transfer Pricing</i> dalam Hukum Perpajakan.....                                                         | 66  |
| 3.1.2 Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha ( <i>Arm's Length Principle</i> / ALP) .....                                                              | 71  |
| 3.1.3 Aspek Hukum dan Perpajakan atas Transaksi Royalti (Harta Takberwujud) .....                                                                     | 77  |
| 3.1.4 Aspek Hukum dan Perpajakan atas Transaksi Jasa Intra-Grup ( <i>Intragroup Services</i> ) .....                                                  | 89  |
| 3.1.5 Teori Penegakan Hukum dan Pertimbangan Hukum Hakim ( <i>Ratio Decidendi</i> ).....                                                              | 92  |
| 3.2 . Kepastian Hukum atas Kekaburan Norma Penentuan Nilai Wajar Royalti dalam Penyesuaian Fiskal Transaksi Afiliasi .....                            | 97  |
| 3.2.1 Pengaturan Penentuan Nilai Wajar Royalti .....                                                                                                  | 99  |
| 3.2.2 Standar penilaian kewajaran pembayaran royalty .....                                                                                            | 103 |
| 3.2.3 Kekaburan Norma Penentuan Nilai Wajar Royalti.....                                                                                              | 113 |
| <b>BAB IV</b> .....                                                                                                                                   | 119 |
| <b>PENUTUP</b> .....                                                                                                                                  | 119 |
| 4.1 Kesimpulan .....                                                                                                                                  | 119 |
| 4.2 Saran .....                                                                                                                                       | 120 |