

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang.

Secara historis, royalti berakar dari tradisi feodal di Eropa pada abad pertengahan, ketika penguasa monarki atau kaum bangsawan berhak atas sebagian hasil bumi serta ekstraksi kekayaan alam sebagai kompensasi atas penggunaan lahan kekuasaan mereka. Seiring berjalannya waktu, mekanisme ini bertransformasi ke bentuk yang lebih kontemporer pada kurun abad ke-18 dan 19, dipicu oleh Revolusi Industri serta kebutuhan akan perlindungan Hak Kekayaan Intelektual (HKI). Dalam tatanan modern, royalti diartikan sebagai imbalan finansial dalam persentase tertentu yang wajib disetorkan oleh pengguna atas pemanfaatan hak cipta, merek, paten, maupun sumber daya alam. Di Indonesia, dasar hukum mengenai royalti salah satunya terdapat dalam Pasal 4 ayat (1) huruf h UU PPh Nomor 36 Tahun 2008.

Implementasi royalti mencakup spektrum yang luas, mulai dari sektor industri kreatif seperti kompensasi bagi penulis dan musisi atas penjualan karya mereka hingga sektor pertambangan dan migas yang memberikan bagi hasil kepada pemerintah berdasarkan kapasitas produksi. Selain itu, konsep ini juga menjadi pilar utama dalam skema lisensi teknologi serta waralaba, yang bertujuan untuk menstimulasi inovasi ekonomi sekaligus menjamin pencipta mendapatkan perlindungan dari pemanfaatan komersial tanpa imbalan yang layak.

Ditinjau dari perspektif yuridis dan ekonomi, royalti merupakan instrumen krusial dalam mendukung ekosistem investasi dan kreativitas karena mampu memberikan penghasilan berkelanjutan bagi pemilik aset intelektual maupun fisik. Di sisi lain, sistem ini memastikan pengguna membayar kompensasi yang proporsional, yang umumnya berkisar antara 5-15% dari pendapatan sesuai kesepakatan, sejalan dengan definisi Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) mengenai uang jasa atas penggunaan paten. Dalam administrasi perpajakan nasional, royalti dikategorikan sebagai objek Pajak Penghasilan (PPh). Ketentuannya sering kali merujuk pada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan standar OECD, yang meliputi penggunaan hak cipta karya ilmiah, karya seni, desain industri, hingga rahasia dagang dan peralatan teknis canggih.

Mekanisme ini tidak sekadar memproteksi hak ekonomi para creator seperti komposer yang berhak atas royalti dari pemutaran lagu di ruang publik tetapi juga berperan sebagai instrumen penerimaan negara. Kendati demikian, di tengah pesatnya era digital dan platform penyiaran mandiri (*streaming*), penentuan formula perhitungan dan distribusi royalti masih sering memicu polemik hukum, sehingga menuntut adanya regulasi yang lebih adaptif demi mewujudkan keadilan bagi para pekerja kreatif.

Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (PKKU) menjadi landasan fundamental dalam melakukan evaluasi terhadap beban royalti di Indonesia. Prinsip ini mensyaratkan agar transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan Istimewa seperti pemberian lisensi paten atau hak cipta dijalankan

dengan kondisi yang serupa dengan transaksi antarpihak independen. Hal ini bertujuan agar biaya tersebut dapat diakui sebagai pengurang penghasilan bruto sepanjang memenuhi ambang batas harga wajar sesuai dengan regulasi perpajakan yang berlaku. Kehadiran prinsip ini didasari oleh urgensi untuk meminimalisir praktik pengalihan laba melalui rekayasa harga transfer.

Dalam praktiknya, otoritas pajak melakukan pengujian kesebandingan dengan membandingkan transaksi tersebut terhadap data pihak ketiga melalui berbagai metode teknis guna memastikan bahwa nilai royalti yang dibayarkan sebanding dengan nilai ekonomi yang diterima oleh perusahaan, khususnya pada sektor-sektor strategis seperti industri kreatif dan teknologi tinggi. Implementasi standar ini juga selaras dengan konsensus internasional yang diadopsi ke dalam sistem hukum domestik untuk mewujudkan keseimbangan antara daya tarik investasi mancanegara dan perlindungan penerimaan negara, meskipun dalam pelaksanaannya sering kali menimbulkan ketidaksepakatan hukum akibat dokumentasi yang kurang memadai.

Dalam ruang lingkup beban royalti, aspek kelaziman usaha menitikberatkan pada keharusan bahwa setiap pembayaran wajib mencerminkan praktik bisnis yang akuntabel. Penilaian kewajaran tersebut didasarkan pada analisis mendalam terhadap alokasi risiko ekonomi, kontribusi aset tidak berwujud, serta tanggung jawab manajerial dari pihak penerima imbalan. fiskus pajak memiliki wewenang untuk melakukan koreksi jika nilai beban yang diajukan melampaui tolak ukur industri yang berlaku di pasar bebas. Evolusi regulasi ini di Indonesia telah mencapai tahap

di mana perusahaan dengan nilai transaksi tertentu diwajibkan menyusun dokumen formal yang komprehensif, mulai dari laporan tingkat lokal hingga laporan per negara, demi memitigasi risiko penyesuaian pajak yang dapat berdampak signifikan pada stabilitas keuangan. Penerapan aturan ini tidak hanya berfungsi sebagai instrumen proteksi basis pemajakan nasional, tetapi juga memperkuat integritas dalam hubungan korporasi lintas negara.¹ Kendati demikian, hambatan teknis yang masih sering dihadapi oleh para praktisi adalah minimnya data pembanding yang spesifik untuk pasar domestik, sehingga memaksa penggunaan data estimasi dari wilayah regional yang lebih luas dalam proses pembuktiannya.

Intensitas transaksi antarnegara telah memicu peningkatan praktik penetapan harga transfer (*transfer pricing*) di antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa. Hal ini sering mencakup pembayaran royalti atas penggunaan aset tidak berwujud, seperti hak paten, merek dagang, maupun inovasi teknologi.² Dalam sistem perpajakan di Indonesia, transaksi ini mendapatkan perhatian khusus karena dianggap berisiko memindahkan laba ke luar negeri guna mengejar tarif pajak yang lebih rendah, yang pada akhirnya dapat menggerus penerimaan pajak dalam negeri. Sebagai langkah pencegahan, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menerapkan prinsip kewajiban

¹ Agus Sartono, *Perpajakan Internasional: Kewajiban Biaya Royalti dan Jasa Afiliasi*, Andi Publisher, Yogyakarta, 2021, hlm. 210

² Darussalam, *Transfer Pricing dan Prinsip Arm's Length di Indonesia: Teori dan Praktik*, Salemba Empat, Jakarta, 2019, hlm. 150

dan kelaziman usaha sebagai standar untuk menguji apakah nilai transaksi tersebut sudah sesuai dengan kondisi pasar.³

Secara teoritis, prinsip ini mewajibkan setiap transaksi antara pihak yang terafiliasi diperlakukan sama seperti transaksi dengan pihak independen, di mana harga dan beban yang dikenakan harus mencerminkan nilai pasar yang berlaku umum. Namun, tantangan besar muncul apabila tidak ditemukan transaksi pembandingan yang identik di pasar. Akibatnya, fiskus sering kali melakukan penilaian subjektif atau mengubah klasifikasi nilai transaksi, terutama pada pembayaran royalti dalam struktur organisasi yang rumit. Perbedaan sudut pandang antara pelaku usaha dan fiskuspajak ini kerap menciptakan ketidakpastian hukum yang berujung pada proses persidangan yang berlarut-larut di pengadilan pajak.⁴

Indikasi adanya ketidakpastian hukum ini terlihat dalam putusan Pengadilan Pajak nomor PUT-004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023 yang membahas perselisihan terkait biaya royalti serta beban jasa antar-grup lainnya. Dalam kasus ini, pihak fiskus melakukan pengurangan nilai pajak melalui penyesuaian fiskal negatif atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi senilai Rp3.144.180.308. Fenomena ini tergolong tidak biasa, karena sengketa royalti umumnya didominasi oleh koreksi positif atau penolakan biaya oleh negara.⁵ Keberadaan angka penyesuaian negatif tersebut

³ Z. A. Sjah, *Perpajakan Internasional dan Transfer Pricing*, Penerbit Mandar Maju, 2020, hlm. 123

⁴ S. L. Soeryo, "Arm's Length Principle dalam Praktik Transfer Pricing di Indonesia", *Jurnal Ilmiah Hukum Rechtidee*, Vol. X, No. 2, 2020, hlm. 45–60

⁵ M. R. Hadi, "Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transfer Pricing", *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol. 8, No. 1, 2022, hlm. 33–49

mengisyaratkan adanya standar penilaian yang kurang jernih mengenai batasan nilai royalti yang dianggap wajar. Ketidakjelasan aturan juga tampak pada standar pembuktian manfaat ekonomi dari pembayaran royalti tersebut. Dalam sengketa ini, perbedaan pendapat antara perusahaan dan fiskus pajak tidak hanya sebatas angka, melainkan pada substansi apakah pembayaran tersebut didasarkan pada kontribusi nyata terhadap nilai tambah perusahaan atau sekadar kepemilikan formal atas sertifikat kekayaan intelektual. Mengingat regulasi pajak sering kali tidak memerinci jenis bukti konkret yang dibutuhkan untuk menunjukkan manfaat nyata royalti terhadap pendapatan di Indonesia, muncul ruang interpretasi yang luas dalam menilai hakikat sebuah transaksi.

Permasalahan lebih lanjut berkaitan dengan metodologi yang digunakan untuk menguji kewajaran biaya royalti. Dalam dokumen yang sama, perselisihan pada bagian biaya bunga terkait dengan aturan rasio utang terhadap modal yang memengaruhi cara fiskus pajak memandang struktur beban secara keseluruhan. Ketidakpastian muncul ketika fiskus pajak tidak hanya menolak pembebanan biaya, tetapi juga membuka peluang untuk mengubah status royalti menjadi pembagian laba atau dividen. Namun, pedoman mengenai prosedur perubahan klasifikasi ini masih bersifat umum dan belum menyediakan alur kerja yang standar dan transparan bagi wajib pajak.

Landasan yuridis dalam meninjau persoalan koreksi fiskal, baik yang bersifat menambah maupun mengurangi nilai penghasilan kena pajak atas

pembayaran royalti, berpijak pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Regulasi ini memberikan mandat kepada fiskus fiskal untuk melakukan verifikasi, audit, serta peninjauan kembali terhadap laporan penghasilan wajib pajak. Merujuk pada Pasal 14 dan Pasal 19 UU KUP, ditegaskan bahwa apabila hasil audit menunjukkan adanya pendapatan yang belum sepenuhnya dilaporkan atau terdapat biaya pengurang yang nilainya dianggap tidak akurat, maka fiskus berhak menetapkan ulang besaran penghasilan kena pajak melalui surat ketetapan. Penyesuaian terhadap biaya royalti merupakan bentuk pelaksanaan kewenangan ini, di mana nilai royalti yang dianggap tidak sesuai dengan standar pasar wajar harus diselaraskan agar beban pajak yang dikenakan mencerminkan kondisi ekonomi yang objektif.

Pada pasal 18 Ayat (3) Undang – Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya”

Selain itu, isu mengenai penyesuaian royalti juga berkaitan erat dengan regulasi dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah, terutama dalam menentukan komponen biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto serta

kedudukan royalti sebagai objek pajak. Dalam tatanan hukum ini, biaya royalti hanya diperbolehkan sebagai pengurang jika memenuhi persyaratan substansi dan administrasi, seperti terbukti memberikan nilai tambah ekonomi dan didukung oleh dokumen yang valid. Apabila royalti dibayarkan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan nilai yang tidak wajar atau tidak terbukti berkontribusi pada pendapatan di dalam negeri, maka fiskus pajak memiliki legalitas untuk menolak pembebanan biaya tersebut, yang kemudian memicu koreksi fiskal positif. Sebaliknya, jika terdapat penilaian yang mengharuskan penurunan nilai beban sebagaimana terlihat pada putusan PUT-004658.15/2021/PP/M.VB, penyesuaian fiskal negatif menjadi mekanisme hukum untuk memastikan nilai beban royalti tetap proporsional dalam perhitungan pajak.

Sinkronisasi antara keadilan harga transaksi dan beban pajak dipertegas melalui aturan teknis dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 110/PMK.03/2016 tentang Penilaian Kewajaran Harga Transaksi Antarpemihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Peraturan ini mengatur secara spesifik penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's Length Principle*) dalam praktik penetapan harga transfer, termasuk pada transaksi royalti. Aturan tersebut mewajibkan agar transaksi dengan pihak terafiliasi dinilai dengan standar yang sama seperti transaksi antarpihak independen, menggunakan metodologi evaluasi yang relevan, seperti metode harga transaksi yang tidak terkendali. Jika hasil analisis perbandingan menunjukkan bahwa biaya royalti melebihi batasan nilai pasar yang umum,

maka fiskus memiliki dasar legal untuk mengubah klasifikasi atau melakukan penyesuaian nilai. Dengan demikian, koreksi fiskal dalam perselisihan pajak dapat dibedah secara konseptual.

Secara prinsip, norma yang tidak jelas dalam penerapan aturan kewajaran ini berisiko mencederai asas kepastian hukum dan keseimbangan dalam pemungutan pajak. Banyak pandangan menilai bahwa aturan yang memberikan ruang diskresi terlalu besar tanpa petunjuk pelaksanaan yang kuat dapat memicu ketidakadilan dan memberatkan pelaku usaha dengan kewajiban pembuktian yang tidak proporsional. Berdasarkan berbagai pengamatan, sengketa royalti di Indonesia biasanya berfokus pada tiga hal utama: kepemilikan aset tak berwujud, bukti manfaat ekonomi yang nyata, serta ketepatan pemilihan metode penentuan harga yang digunakan dalam membandingkan transaksi tersebut dengan kondisi pasar.

Situasi tersebut menunjukkan bahwa celah hukum dalam penerapan prinsip kewajaran ini tidak hanya bersifat teknis, tetapi juga menyangkut struktur regulasi dan standar penilaian dalam administrasi pajak. Secara hukum, kelengkapan administratif seperti kontrak dan dokumen penetapan harga sering dianggap sudah memadai oleh perusahaan, namun fiskus sering kali menganggapnya kurang mendalam jika tidak disertai bukti manfaat fisik. Hal ini mempertegas pentingnya kajian sistematis terhadap putusan-putusan pengadilan, seperti dalam kasus PT ISK Indonesia, untuk memetakan kekaburan hukum yang ada dan merumuskan perbaikan regulasi yang lebih adil bagi semua pihak. Atas dasar latar belakang tersebut, skripsi ini berjudul

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

1.2. Rumusan Masalah.

Dalam rangkaian latar belakang masalah yang sudah diuraikan di atas, rumusan masalah yang akan dikaji adalah:

1. Bagaimana pertimbangan hukum hakim dalam menilai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan metode *transfer pricing* dengan bukti terkait biaya royalty dan intragroup *service*?
2. Bagaimanakah kepastian hukum terhadap kekaburan norma dalam penentuan nilai wajar royalty yang menghasilkan penyesuaian fiskal ?

1.3. Tujuan Penelitian.

Adapun penelitian ini merupakan sebuah kegiatan yang bertujuan sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui dan menganalisis pertimbangan hukum hakim dalam menilai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan metode *transfer pricing* dengan bukti terkait biaya royalty dan intragroup *service*.
2. Untuk Mengetahui dan menganalisis kepastian hukum terhadap kekaburan norma dalam penentuan nilai wajar royalty yang menghasilkan penyesuaian fiskal.

1.4. Manfaat Penelitian.

Melalui penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat dalam ilmu pengetahuan hukum, baik secara teoritis maupun secara praktis, yaitu:

1. Manfaat Teoritis

Kajian mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terhadap beban royalti dalam pembuktian sengketa pajak memberikan kontribusi ilmiah yang signifikan bagi penguatan literatur hukum perpajakan nasional. Secara konseptual, analisis ini mengintegrasikan standar harga wajar dengan ketentuan yuridis yang mensyaratkan bahwa setiap biaya pengurang penghasilan bruto harus bersifat wajar dan berkaitan langsung dengan operasional usaha. Penelaahan ini memperkuat kerangka berpikir mengenai mekanisme otoritas pajak dalam menerapkan berbagai metode pengujian guna memverifikasi nilai royalti berdasarkan analisis fungsi, aset, dan risiko. Selain itu, kajian ini menyoroti sejumlah dinamika regulasi terkini, termasuk tantangan dalam penerapan penyesuaian sekunder yang diatur dalam peraturan menteri keuangan terbaru. Pada tingkat teoretis, hal ini memperkaya diskursus mengenai beban pembuktian di pengadilan, di mana dokumen formal kini diposisikan sebagai instrumen bukti utama untuk menghadapi koreksi fiskal. Hal ini turut mendorong evolusi pemahaman hukum dalam membedakan antara kepemilikan aset tak berwujud secara legal dengan kepemilikan manfaat ekonomi, serta memperdalam upaya

penyelarasan aturan domestik dengan konsensus internasional untuk mencegah pengalihan laba ke luar negeri.⁶

Kontribusi ilmiah lainnya mencakup penyempurnaan metodologi penelitian dalam ranah hukum pajak yang tidak hanya berfokus pada validitas penggunaan data pembanding industri, tetapi juga mengeksplorasi konsekuensi yuridis dari prinsip kelaziman usaha terhadap kepastian hukum bagi entitas lintas negara. Studi ini memperluas wawasan mengenai titik temu antara kepentingan optimalisasi penerimaan negara dan upaya menjaga iklim investasi yang kondusif. Secara khusus, analisis ini memetakan kecenderungan putusan pengadilan yang sering kali menolak pengakuan beban royalti apabila nilai tersebut melampaui persentase tertentu dari omzet tanpa disertai bukti manfaat ekonomi yang nyata bagi perusahaan. Hal ini menjadi referensi penting bagi pengembangan prinsip keadilan dalam pemajakan yang berupaya menyeimbangkan antara hak wajib pajak dan kewajiban kontribusi kepada negara. Pada akhirnya, kajian tersebut mendorong adanya formulasi ulang atas pedoman teknis yang lebih adaptif terhadap perkembangan ekonomi digital, sehingga mampu memberikan standar yang lebih transparan dan akuntabel bagi seluruh pemangku kepentingan.

⁶ Muhammad Rum, *Hukum Pajak Transfer Pricing: Analisis Sengketa Royalti*. Penerbit Andi, Yogyakarta, 2022, hlm. 180-210.

2. Manfaat Praktis

Secara fungsional, studi ini diharapkan mampu memberikan keuntungan bagi berbagai pihak, sebagai berikut:

a. Manfaat Perusahaan Lintas Negara.

Manfaat praktis pertama dari kajian ini adalah tersedianya panduan menyeluruh bagi perusahaan lintas negara dalam menyusun dokumentasi harga transfer yang selaras dengan regulasi terbaru. Hal ini mencakup penyusunan laporan lokal dan laporan induk yang menggunakan data pembanding metode harga pasar wajar untuk membuktikan bahwa besaran royalti tertentu berada pada rentang yang lazim dibandingkan dengan transaksi pihak independen di berbagai sektor industri. Dengan menerapkan analisis fungsi, aset, dan risiko yang akurat, perusahaan dapat meminimalisir potensi koreksi pajak secara surut saat dilakukan audit laporan keuangan tahunan, yang sering kali berdampak signifikan pada beban finansial entitas akibat ketidaksesuaian prosedur administrative.

b. Manfaat bagi praktisi hukum pajak.

Manfaat Praktis kedua berkaitan dengan penyediaan strategi penanganan perkara yang efektif dalam persidangan sengketa pajak. Melalui pemetaan terhadap pola-pola putusan yang mendukung wajib pajak, penelitian ini menunjukkan bahwa pembuktian manfaat ekonomi yang konkret seperti peningkatan pangsa pasar setelah penggunaan lisensi menjadi kunci keberhasilan dalam

mempertahankan pengurangan beban royalti. Hal ini memungkinkan praktisi hukum pajak untuk membangun argumentasi yang kokoh guna menyanggah klasifikasi kelebihan nilai royalti sebagai dividen terselubung, yang biasanya berimplikasi pada pengenaan pajak penghasilan final yang lebih tinggi.

c. Manfaat bagi pengadilan pajak dan Fiskus

Manfaat praktis ketiga adalah sebagai instrumen pendukung dalam proses kesepakatan harga transfer di muka dengan otoritas pajak. Pemahaman mengenai rentang royalti yang wajar untuk transaksi berulang dengan pihak afiliasi di luar negeri dapat memberikan kepastian hukum jangka panjang bagi korporasi. Dengan adanya kesepakatan tersebut, perusahaan dapat mengoptimalkan efisiensi arus kas dan menghindari proses hukum yang berkepanjangan di pengadilan pajak, yang secara operasional sering kali memakan waktu bertahun-tahun dan menimbulkan ketidakpastian biaya.

d. Manfaat bagi wajib pajak

Manfaat praktis keempat melibatkan optimalisasi struktur hubungan afiliasi dalam manajemen keuangan korporasi melalui pemilihan skema lisensi yang memenuhi kriteria pemilik manfaat yang sebenarnya. Dengan mengedepankan prinsip kelaziman usaha, potensi munculnya perselisihan pajak dapat ditekan secara signifikan berdasarkan kecenderungan penanganan kasus hukum

terkini. Selain itu, kepatuhan terhadap ketentuan pemilik manfaat dalam perjanjian penghindaran pajak berganda sangat krusial untuk memastikan hak pengkreditan pajak luar negeri tidak ditolak oleh otoritas, sehingga efisiensi pemajakan secara global tetap terjaga.

1.5. Tinjauan Pustaka

Konstruksi berpikir dalam penelitian ini didasarkan pada sintesis pemikiran para yuris, teori hukum, dan asas-asas fundamental. Peneliti mengolaborasikan sumber-sumber tersebut dengan peraturan perundang-undangan terkait sebagai instrumen untuk memecahkan pokok permasalahan yang diteliti.

1.5.1 Landasan Konseptual

1. Konsep Royalti dalam Hukum Pajak

Dalam ranah hukum pajak, biaya royalti dimaknai sebagai kompensasi yang wajib dibayarkan atas pemanfaatan hak kekayaan intelektual maupun hak serupa lainnya, yang mencakup aspek paten, hak cipta, merek dagang, hingga formula atau rahasia teknis tertentu. Berdasarkan regulasi Pajak Penghasilan di Indonesia, royalti diklasifikasikan sebagai objek pajak yang pemungutannya dilakukan melalui skema pemotongan. Secara spesifik, transaksi ini tunduk pada PPh Pasal 23 bagi wajib pajak domestik dan PPh Pasal 26 untuk subjek pajak mancanegara, di mana penghitungannya didasarkan pada nilai bruto sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku.⁷

⁷Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, 2019, hlm. 88.

Kedudukan royalti tidak sekadar berhenti sebagai biaya pemanfaatan hak, namun juga sering menjadi titik sentral dalam pemeriksaan maupun konflik perpajakan. Hal ini dikarenakan otoritas pajak/ fiskus memiliki kewenangan untuk mengevaluasi eksistensi riil dari transaksi tersebut, keabsahan ikatan kontrak, serta nilai manfaat ekonomis yang dihasilkan.⁸ Konflik umumnya mencuat apabila fiskus mempertanyakan aspek materiil dari sebuah transaksi, khususnya dalam hubungan afiliasi, di mana keabsahan dokumen administratif dianggap belum cukup kuat jika tidak disertai dengan bukti pendukung yang meyakinkan secara substansial.⁹

Landasan normatif pengenaan pajak atas royalti berpijak pada Undang-Undang PPh yang mengidentifikasi royalti sebagai salah satu bentuk penghasilan. Cakupan definisinya sangat luas, meliputi segala imbalan atas penggunaan hak cipta, merek, desain, maupun kekayaan intelektual lainnya, sehingga pajak dianggap melekat pada pihak yang memiliki hak ekonomi atas aset tersebut. Dalam tatanan administratif, tarif standar PPh Pasal 23 yang dikenakan adalah sebesar 15% dari nilai bruto, dengan catatan tarif tersebut dapat meningkat bagi mereka yang tidak memiliki identitas pajak resmi (NPWP), meski terdapat ketentuan khusus bagi individu tertentu yang memungkinkan penerapan tarif efektif yang lebih kompetitif.

Terkait aspek verifikasi, validitas biaya royalti diuji melalui instrumen kontrak, faktur tagihan, catatan aliran dana, serta dokumentasi penetapan

⁸*Ibid*, 78

⁹Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2020, hlm. 132.

harga transfer (*transfer pricing*). Beban pembuktian dalam sengketa fiskal menuntut wajib pajak untuk tidak hanya menunjukkan bukti transaksi, tetapi juga membuktikan rasionalitas nilai royalti berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Apabila transaksi dilakukan antarperusahaan dalam satu grup, pihak otoritas akan menerapkan standar harga pasar yang objektif untuk memastikan bahwa nilai yang disepakati setara dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak independen.

Secara konseptual, royalti menempati posisi yang unik karena bersinggungan dengan disiplin hukum kekayaan intelektual, hukum perikatan, dan hukum fiskal. Jika hukum perjanjian menitikberatkan pada kesepakatan lisensi antara para pihak, maka hukum pajak memandangnya sebagai objek pemotongan sekaligus beban usaha yang harus diuji kelayakannya. Oleh sebab itu, analisis terhadap royalti harus mampu membuktikan bahwa biaya tersebut memang esensial bagi operasional perusahaan, memiliki dasar legalitas yang kuat, dan nilainya tidak melampaui batas kewajaran yang berlaku secara umum di pasar.

Royalti sering digambarkan sebagai pendapatan pasif yang bersifat berkelanjutan, sehingga pemerintah mengandalkan sistem *withholding tax* untuk mempermudah pengawasan dan mencegah praktik penghindaran pajak. Walaupun sistem ini dinilai efisien, perbedaan persepsi antara wajib pajak yang menginginkan pengurangan beban pajak secara penuh dengan fiskus yang meragukan kewajaran biaya tersebut sering kali memicu sengketa hukum. Maka, dalam kajian ilmiah hukum pajak, analisis royalti biasanya

berfokus pada tiga dimensi krusial: legalitas pengenaan pajak, otentisitas bukti transaksi, serta validitas perhitungan nilai biaya secara materiil.

2. Prinsip Kewajiban (*Obligatory Principle*)

Prinsip kewajiban atau *obligatory principle* pada dasarnya menekankan bahwa setiap pengeluaran, pembayaran, atau perikatan hanya dapat diakui apabila timbul dari komitmen hukum yang sah, terang, dan dapat diverifikasi. Dalam spektrum hukum secara umum, doktrin menciptakan hubungan hukum timbal balik yang melahirkan hak dan beban bagi para pihak. Secara yuridis, seseorang tidak dapat dipaksa memikul beban tanpa landasan hukum yang kuat, begitu pula sebuah pengeluaran tidak dianggap valid jika tidak berpijak pada perikatan yang nyata. Dalam hukum privat, kewajiban bersumber dari ketentuan perundang-undangan, kontrak, atau tindakan hukum lain yang berakibat pada timbulnya tanggung jawab. Urgensi prinsip ini terletak pada pemberian kepastian mengenai titik awal seseorang terikat untuk melaksanakan prestasi atau memenuhi kewajiban finansial. Dalam konteks fiskal, prinsip ini digunakan untuk menguji apakah suatu pengeluaran layak menjadi pengurang penghasilan bruto, di mana biaya hanya diakui jika didasarkan pada hubungan hukum yang konkret, seperti perjanjian lisensi atau kontrak jasa yang mewajibkan adanya pembayaran.

Prinsip kewajiban memiliki kaitan erat dengan norma *pacta sunt servanda*, yang memposisikan kesepakatan sah sebagai hukum yang mengikat bagi para pihak yang terlibat. Implikasinya, setiap kewajiban pembayaran yang lahir dari perjanjian harus dipenuhi selaras dengan isi

kesepakatan, selama tidak melanggar regulasi, ketertiban umum, maupun norma kesusilaan. Dalam praktiknya, prinsip ini menegaskan bahwa beban finansial tidak boleh didasarkan pada asumsi semata, melainkan harus bertumpu pada hubungan hukum yang nyata.

Sebagai contoh, dalam transaksi royalti, prinsip ini mensyaratkan adanya bukti lisensi yang valid, identitas objek hak yang jelas, serta skema pembayaran yang dapat dipertanggungjawabkan. Tanpa fondasi hukum tersebut, transaksi tersebut rentan digugat baik dalam hukum perdata maupun hukum pajak. Dengan demikian, prinsip ini menjadi instrumen kendali untuk memastikan bahwa hubungan hukum tidak disalahgunakan sebagai formalitas belaka demi menciptakan biaya yang secara substantif fiktif.

Dalam ranah pembuktian, prinsip kewajiban memegang peranan krusial karena pihak yang mengklaim adanya pengeluaran wajib membuktikan eksistensi kewajiban tersebut. Proses verifikasi dilakukan melalui pemeriksaan dokumen kontrak, faktur, catatan transaksi perbankan, hingga laporan penggunaan hak atau jasa yang menunjukkan bahwa komitmen tersebut bukan merupakan rekayasa administratif. Apabila hanya tersedia bukti pembayaran tanpa adanya dokumen pendukung hubungan hukum yang melandasinya, maka kedudukan hukum kewajiban tersebut dinilai lemah secara pembuktian.¹⁰

¹⁰ Salim H.S., *Hukum Kontrak: Teori dan Teknik Penyusunan Kontrak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2018, hlm. 27.

Di sinilah letak fungsi krusial prinsip kewajiban sebagai filter verifikasi untuk membedakan antara beban yang lahir dari kebutuhan operasional yang mengikat dengan pengeluaran yang sekadar bersifat administratif. Dalam ilmu hukum, kepastian mengenai keabsahan kewajiban sangat esensial untuk menjamin keadilan dalam penegakan hak serta validitas klaim di muka persidangan.

Secara teoretis, prinsip kewajiban merupakan titik temu antara aspek legalitas dan aspek pembuktian. Legalitas berkaitan dengan keabsahan hubungan hukum, sementara pembuktian berfokus pada realisasi dan pelaksanaan kewajiban tersebut. Dalam implementasi perpajakan, kedua unsur ini harus terpenuhi secara simultan. Adanya kewajiban tanpa didukung bukti fisik akan menyebabkan biaya tersebut ditolak secara fiscal. Sebaliknya, bukti pembayaran tanpa dasar hukum yang jelas juga akan memicu koreksi dari otoritas pajak. Oleh karena itu, prinsip kewajiban menjadi elemen fundamental dalam menganalisis biaya royalti, imbalan jasa, atau pengeluaran bisnis lainnya yang sering menjadi sengketa. Dalam penelitian hukum, prinsip ini menjelaskan bahwa pengakuan sebuah biaya bukan sekadar persoalan angka akuntansi, melainkan mengenai eksistensi hubungan hukum yang melahirkan tanggung jawab pembayaran yang sah, nyata, dan dapat dipertanggungjawabkan secara materiil.¹¹

¹¹ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum*, Liberty, Yogyakarta, 2017, hlm. 31.

3. Prinsip Kelaziman Usaha (*Arm's Length Principle*)

Prinsip Kelaziman Usaha atau *Arm's Length Principle* merupakan doktrin yang mensyaratkan agar transaksi antara entitas yang memiliki hubungan istimewa diperlakukan layaknya transaksi antarpihak yang independen, sehingga nilai imbalan, harga, maupun laba yang dihasilkan wajib merefleksikan kondisi pasar yang objektif tanpa dipengaruhi oleh faktor afiliasi. Dalam ranah hukum pajak, prinsip ini memiliki kedudukan krusial sebagai standar evaluasi atas kewajaran transaksi lintas perusahaan, khususnya pada grup usaha dengan keterhubungan struktur kepemilikan. Apabila ditemukan transaksi antarpihak terafiliasi yang nilainya menyimpang secara signifikan dari harga pasar baik terlalu tinggi maupun terlalu rendah otoritas pajak memiliki wewenang untuk melakukan koreksi agar basis pemajakan tetap selaras dengan realitas ekonomi yang sebenarnya. Dengan demikian, prinsip ini menjadi instrumen utama dalam menangkal praktik manipulasi harga transfer, pengalihan laba ke wilayah dengan pajak rendah, serta berbagai upaya penghindaran pajak yang berpotensi mendistorsi penerimaan negara.

Prinsip ini mencakup spektrum transaksi yang luas, mulai dari perdagangan barang dan jasa, pemberian pinjaman, pemanfaatan aset takberwujud, hingga pembayaran royalti, karena seluruh aktivitas tersebut rentan terhadap pengaruh hubungan istimewa. Dalam kerangka ini, wajib pajak memikul tanggung jawab untuk membuktikan bahwa setiap transaksi didasari oleh motif bisnis yang kuat dan dapat dibandingkan dengan transaksi

sejenis di pasar terbuka. Jika tersedia data pembanding yang valid, maka hasil transaksi afiliasi harus berada dalam rentang kewajaran yang ditetapkan.¹²

Prinsip ini juga beririsan erat dengan Asas *substance over form*, di mana otoritas pajak tidak hanya terpaku pada dokumentasi formal semata, melainkan lebih menekankan pada substansi ekonomi di balik transaksi tersebut. Artinya, meskipun sebuah kontrak kerja sama terlihat sah secara legal, fiskus tetap dapat melakukan penyesuaian apabila perilaku ekonomi para pihak tidak mencerminkan pola hubungan antarpihak yang independen. Oleh karena itu, prinsip kelaziman usaha tidak sekadar menjadi teknis dalam penetapan harga transfer, melainkan pilar dasar untuk memelihara integritas sistem perpajakan guna memastikan setiap badan hukum dikenai pajak sesuai dengan kapasitas ekonomis yang riil. Dalam dinamika pemeriksaan dan sengketa perpajakan, standar ini sering diaplikasikan untuk menguji kelayakan pembayaran kepada pihak afiliasi, termasuk biaya royalti, biaya manajemen, maupun kompensasi jasa lainnya. Konsekuensinya, penguatan dokumentasi, ketersediaan analisis perbandingan yang komprehensif, serta rasionalitas latar belakang bisnis menjadi aspek yang sangat fundamental bagi wajib pajak. Tanpa dukungan data tersebut, fiskus berisiko menilai transaksi tersebut melanggar standar kelaziman dan akan menetapkan koreksi fiskal. Pada akhirnya, prinsip kelaziman usaha berfungsi menjaga titik temu antara hak pelaku usaha dalam mengelola struktur transaksinya dan mandat negara

¹² Darussalam dan Danny Septriadi, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Danny Darussalam Tax Center, Jakarta, 2018, hlm. 89

untuk menghimpun pajak secara transparan, adil, dan berpijak pada fakta ekonomi yang sesungguhnya.

4. Pembuktian Sengketa Pajak

Proses pembuktian dalam sengketa pajak merupakan sintesis antara pencarian kebenaran materiil dan penerapan regulasi pembuktian khusus di ranah peradilan. Dalam konteks ini, hakim memiliki otoritas penuh untuk menentukan fakta hukum, menetapkan distribusi beban pembuktian, serta mengevaluasi validitas alat bukti demi menjamin rasa keadilan. Walaupun sistem perpajakan bersifat *self-assessment*, beban pembuktian dalam tahap keberatan maupun banding sering kali beralih kepada otoritas pajak (fiskus). Fiskus berkewajiban membuktikan adanya ketidaksesuaian dalam SPT, sementara Wajib Pajak berhak mengajukan dokumen pendukung seperti akta, bukti transaksi, laporan keuangan, serta keterangan saksi atau ahli guna memperkuat argumen hukum mereka.¹³

Putusan akhir sangat bergantung pada kualitas, kredibilitas, dan sinkronisasi bukti yang dipaparkan di persidangan. Secara praktis, penetapan suatu fakta material biasanya membutuhkan lebih dari satu alat bukti yang saling menguatkan. Meskipun dokumen tertulis dan pembukuan memegang peranan vital, kekuatannya tidak bersifat absolut dan memerlukan dukungan saksi atau ahli jika muncul keraguan. Hakim juga akan meninjau aspek prosedural, mulai dari rasionalitas dasar audit hingga pemeriksaan apakah

¹³ Effendi Ibnususilo dan Faishal Taufiqurrahman, *Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Peradilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia*, Rajawali Pers, Depok, 2022, hlm. 69–76.

terdapat kekhilafan administrasi. Berdasarkan evaluasi substantif tersebut, majelis hakim dapat memutuskan untuk mengukuhkan, mereduksi, atau membatalkan ketetapan pajak yang disengketakan.

Praktik peradilan saat ini menuntut standar pembuktian yang proporsional guna memitigasi ketimpangan informasi antara otoritas pajak dan Wajib Pajak. Peran saksi ahli menjadi sangat krusial dalam sengketa yang bersifat teknis, seperti isu transfer pricing atau penghitungan penghasilan kena pajak. Selain itu, di tengah digitalisasi, bukti elektronik dan data perbankan menjadi elemen penentu yang memerlukan pengamanan rantai bukti (*chain of custody*) serta autentikasi yang akurat. Oleh karena itu, para pihak yang bersengketa harus menyusun berkas bukti secara sistematis, mencakup dokumen pendukung hingga kronologi peristiwa, guna menunjukkan koherensi data dan kepatuhan terhadap aturan yang berlaku.

Dari perspektif yuridis, penguatan regulasi mengenai tata cara pembuktian pada level administratif serta peningkatan independensi lembaga peradilan menjadi langkah strategis yang diperlukan. Upaya ini bertujuan agar asas kebenaran materiil dapat diimplementasikan secara nyata, bukan sekadar menjadi konsep teoretis. Melalui mekanisme pembuktian yang transparan, adil, dan dapat dipertanggungjawabkan, sengketa perpajakan diharapkan dapat diselesaikan dengan memberikan kepastian hukum yang seimbang bagi Wajib Pajak maupun otoritas perpajakan.¹⁴

¹⁴ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2007, hlm. 93.

5. Konsep *Intragroup Service*

Konsep jasa *intra-grup* merupakan elemen krusial dalam praktik harga transfer (*transfer pricing*) pada perusahaan multinasional yang memiliki hubungan istimewa. Pada intinya, jasa ini mencakup berbagai bentuk dukungan dari satu entitas kepada afiliasinya, mulai dari fungsi manajemen, teknologi informasi, hingga bantuan hukum dan sumber daya manusia. Aktivitas ini dianggap sah apabila memberikan nilai tambah secara ekonomi atau komersial bagi perusahaan yang menerima layanan tersebut.

Dari sisi hukum perpajakan, transaksi ini sering menjadi fokus pengawasan karena rentan dimanfaatkan untuk pengalihan laba (*profit shifting*) melalui pembebanan biaya yang tidak memiliki landasan ekonomi kuat. Di Indonesia, dasar hukum yang mengatur kewenangan otoritas pajak untuk menguji kewajaran transaksi ini tertuang dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang terakhir diperbarui melalui UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Aturan tersebut menegaskan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang mengatur ulang besaran penghasilan dan biaya sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Selanjutnya, pedoman teknis mengenai penerapan prinsip kewajaran ini diatur secara spesifik dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Ketentuan ini mensyaratkan bahwa setiap biaya jasa antarpihak afiliasi wajib memenuhi uji manfaat (*benefit test*), membuktikan eksistensi jasa secara konkret, serta memiliki

nilai pembebanan yang rasional. Oleh karena itu, perusahaan harus mampu menunjukkan bahwa layanan tersebut memang diperlukan untuk operasional bisnis dan memberikan dampak ekonomi yang nyata bagi penerimanya.

Untuk mendukung validitas transaksi, wajib pajak perlu menyiapkan dokumentasi yang komprehensif, seperti kontrak kerja sama, bukti transaksi, hingga laporan hasil pekerjaan yang sistematis. Dalam proses penyelesaian sengketa di pengadilan pajak, hakim biasanya menitikberatkan penilaian pada substansi ekonomi dan kecukupan alat bukti sebelum memutuskan apakah biaya tersebut dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Dengan demikian, penerapan jasa intra-grup tidak hanya mencakup aspek kontrak semata, tetapi juga menjadi instrumen penting dalam menjaga keadilan pajak dan mencegah penghindaran pajak lintas batas.

6. Konsep Penyesuaian Fiskal Negatif

Konsep penyesuaian fiskal negatif merupakan bagian dari proses rekonsiliasi yang berfungsi menyelaraskan perbedaan antara laporan keuangan komersial dengan regulasi perpajakan guna menetapkan penghasilan kena pajak. Secara teknis, koreksi ini berdampak pada penurunan penghasilan neto fiskal atau pengurangan jumlah pajak yang harus dibayar. Hal ini terjadi apabila terdapat pendapatan yang telah diakui dalam akuntansi namun bukan merupakan objek pajak atau telah dikenakan pajak bersifat final, serta adanya beban yang menurut aturan pajak dapat dikurangkan tetapi belum dicatat dalam laporan komersial.

Dalam aktivitas perpajakan, koreksi negatif ini juga sering muncul dalam konteks transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, seperti pembayaran royalti atau jasa intra-grup pada praktik harga transfer (*transfer pricing*). Hal ini dilakukan jika nilai transaksi yang sebelumnya ditetapkan oleh otoritas pajak ternyata melampaui nilai wajar berdasarkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Dengan demikian, penyesuaian diperlukan agar nilai transaksi tersebut kembali sesuai dengan kondisi pasar yang kompetitif dan independen.

Landasan hukum mengenai rekonsiliasi fiskal dan perhitungan penghasilan kena pajak di Indonesia berpedoman pada Undang-Undang Pajak Penghasilan yang telah diperbarui melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Selain itu, aturan mengenai batasan hubungan istimewa dan penerapan prinsip kewajaran diatur lebih spesifik dalam Pasal 18 UU Pajak Penghasilan. Tujuan utama dari mekanisme ini adalah untuk menjamin keadilan fiskal sehingga beban pajak yang ditanggung wajib pajak benar-benar sesuai dengan kewajiban hukumnya.

Namun, dalam praktik penyelesaian sengketa, penyesuaian fiskal negatif sering kali menjadi titik perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan otoritas pajak, terutama mengenai nilai wajar suatu transaksi afiliasi. Oleh karena itu, ketersediaan dokumen harga transfer yang lengkap, bukti adanya manfaat ekonomi, serta pemilihan metode penentuan harga yang tepat menjadi instrumen krusial. Faktor-faktor tersebut sangat menentukan

validitas penyesuaian fiskal, baik yang diajukan oleh perusahaan maupun yang ditetapkan oleh pihak otoritas dalam rangka pengawasan.

1.5.2 Landasan Yuridis

1. Undang – Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
2. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang diubah dengan Undang – Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Ketentuan ini menetapkan landasan yuridis mengenai hak dan kewajiban wajib pajak serta prosedur pemeriksaan dan koreksi fiskal oleh otoritas pajak, yang menjadi instrumen krusial dalam mekanisme pembuktian serta penyelesaian sengketa di pengadilan pajak.
3. Undang – Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. Regulasi ini menetapkan landasan operasional bagi Pengadilan Pajak dalam menjalankan kewenangan yudisialnya, khususnya mengenai tata cara pemeriksaan persidangan dan proses pembuktian yang menjadi instrumen vital untuk menguji keabsahan materiil suatu sengketa. Ketentuan tersebut mengatur bagaimana hakim pajak mengevaluasi berbagai alat bukti guna merumuskan putusan yang objektif, sehingga memberikan kerangka hukum yang sangat relevan dalam menganalisis rasio decidendi atau pertimbangan hukum hakim pada putusan yang menjadi objek penelitian ini.
4. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Pedoman ini menetapkan standar internasional mengenai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta metodologi

penentuan harga transfer, termasuk panduan spesifik terkait perlakuan pajak atas transaksi royalti dan jasa intra-grup. Meskipun bukan merupakan bagian dari hukum positif nasional, dokumen ini memiliki kedudukan krusial sebagai referensi utama bagi otoritas pajak maupun praktisi di Indonesia dalam melakukan analisis kesebandingan dan penyusunan dokumentasi harga transfer. Dalam praktik peradilan, pedoman tersebut sering dijadikan rujukan oleh hakim pajak untuk memperkuat pertimbangan hukum serta memberikan landasan teoretis yang kuat dalam memutus sengketa transfer pricing yang melibatkan transaksi lintas yurisdiksi.

5. Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Yaitu Nomor PER-22/PJ/2013 Tentang Pedoman Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Dan PER-32/PJ/2011 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi afiliasi.
6. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023 diposisikan sebagai objek primer dalam penelitian ini guna membedah secara mendalam pertimbangan hukum yang digunakan oleh majelis hakim dalam memutus perkara. Fokus utama analisis diarahkan pada evaluasi implementasi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) terhadap pembebanan biaya royalti, serta untuk mengkaji efektivitas mekanisme pembuktian materiil yang dihadirkan dalam persidangan sengketa harga transfer tersebut.

1.5.3 Landasan Teori

1. *Substance Over Form* (Materiil atas Formal)

Dalam disiplin hukum pajak, doktrin *Substance Over Form* atau keutamaan materiil di atas formalitas menekankan bahwa pemungutan pajak wajib berpijak pada hakikat ekonomi yang riil dari sebuah transaksi, melampaui sekadar kerangka legal atau prosedur administratifnya. Melalui prinsip ini, otoritas perpajakan maupun lembaga peradilan pajak memiliki wewenang untuk membedah "kenyataan ekonomi" yang melandasi sebuah kesepakatan, dokumen, atau arsitektur transaksi, terutama jika bentuk legal tersebut diindikasikan hanya berfungsi sebagai selubung untuk menyembunyikan maksud perpajakan yang sebenarnya.

Prinsip ini diimplementasikan guna memitigasi risiko praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang kerap dimanifestasikan melalui rekayasa struktur hukum. Dalam berbagai kasus, wajib pajak mungkin menyusun kontrak atau skema tertentu yang secara prosedural terlihat valid secara hukum, namun secara substansial dirancang demi meminimalkan kewajiban pajak. Oleh sebab itu, institusi pajak diberikan mandat untuk mengevaluasi esensi ekonomi dari transaksi tersebut guna menjamin bahwa pengenaan pajak dilakukan secara proporsional dan selaras dengan marwah peraturan perundang-undangan.

Di Indonesia, penerapan prinsip ini telah diadopsi ke dalam berbagai regulasi perpajakan nasional, khususnya yang memberikan kewenangan kepada otoritas fiskal untuk melakukan kalkulasi ulang terhadap nilai

penghasilan, beban biaya, maupun utang pajak berdasarkan fakta yang sesungguhnya. Doktrin ini juga dipandang sebagai komponen dari instrumen pencegahan penghindaran pajak yang bersifat umum (*General Anti-Avoidance Rule/GAAR*), yang bertujuan untuk menjaga keadilan dan integritas sistem perpajakan negara.

3. *Legal Certainty Theory* (Teori Kepastian Hukum)

Teori kepastian hukum menekankan bahwa regulasi harus memiliki sifat yang jelas, tegas, konsisten, serta dapat diprediksi dalam pelaksanaannya untuk menjamin perlindungan hak dan kewajiban setiap subjek hukum. Sebagai salah satu pilar utama tujuan hukum, kepastian hukum menuntut agar setiap peraturan dirumuskan secara eksplisit guna menghindari penafsiran ganda. Hal ini bertujuan agar masyarakat dapat memahami dengan pasti batasan tindakan yang dilegalkan maupun yang dilarang. Selain itu, konsistensi dari aparat penegak hukum dalam menerapkan aturan sangat diperlukan demi menciptakan stabilitas serta rasa aman, baik dalam interaksi sosial maupun kegiatan ekonomi.

Dalam ranah perpajakan, kepastian hukum menjadi instrumen vital karena bersinggungan langsung dengan hak milik wajib pajak dan kewenangan negara dalam melakukan pemungutan. Ketidakjelasan dalam norma fiskal, terutama terkait penentuan nilai wajar royalti dan transaksi harga transfer (*transfer pricing*), sering kali memicu perbedaan interpretasi antara wajib pajak dan otoritas fiskal yang berpotensi menimbulkan konflik hukum. Oleh sebab itu, regulasi perpajakan wajib menyediakan parameter

yang konkret mengenai implementasi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha agar tidak terjadi kekosongan atau kekaburan norma yang merugikan salah satu pihak.

Kepastian hukum juga menjadi landasan bagi hakim pajak dalam merumuskan pertimbangan putusan yang akuntabel dan konsisten. Putusan yang didasarkan pada ketentuan hukum yang jelas akan memberikan arah yang pasti bagi para pihak yang bersengketa. Dengan demikian, penerapan prinsip kepastian hukum berfungsi untuk membangun sistem perpajakan yang transparan dan adil, sekaligus memberikan perlindungan hukum yang seimbang bagi wajib pajak maupun negara dalam proses penyelesaian sengketa hukum.¹⁵

4. Teori Keadilan Pajak

Teori keadilan pajak menegaskan bahwa proses pemungutan pajak oleh negara wajib dilaksanakan secara proporsional, adil, dan terbebas dari unsur kesewenang-wenangan. Prinsip utamanya adalah setiap subjek pajak memikul beban fiskal yang setara dengan kapasitas ekonomi yang dimilikinya, atau yang sering dikenal sebagai prinsip kemampuan membayar. Pendekatan ini bertujuan menciptakan keseimbangan yang harmonis antara kebutuhan negara dalam mengumpulkan pendapatan dan hak warga negara untuk mendapatkan perlindungan hukum. Dengan demikian, pajak tidak

¹⁵ Fence M. Wantu, *Mewujudkan Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan dalam Putusan Hakim di Peradilan Perdata*, Jurnal Dinamika Hukum, Vol. 12 No. 3, 2012, hlm. 481.

hanya dipandang sebagai kewajiban administratif, melainkan juga sebagai instrumen vital dalam mendistribusikan keadilan sosial di tengah masyarakat.

Dalam tatanan praktis, konsep keadilan ini menuntut implementasi regulasi yang konsisten, transparan, serta tidak diskriminatif agar masyarakat memiliki kepastian hukum yang jelas. Dalam lingkup harga transfer (*transfer pricing*), aspek keadilan menjadi sangat krusial mengingat adanya risiko pengalihan keuntungan melalui transaksi antarperusahaan afiliasi, seperti pemberian royalti atau layanan internal grup. Praktik semacam ini berpotensi menggerus basis pemajakan suatu negara. Oleh karena itu, otoritas pajak memiliki mandat untuk melakukan koreksi fiskal melalui penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Hal ini dilakukan guna memastikan bahwa kontribusi pajak yang disetorkan sesuai dengan realitas transaksi ekonomi yang sebenarnya tanpa membebani wajib pajak secara berlebihan.

Penyelesaian sengketa pajak dan peran lembaga peradilan menjadi sangat sentral untuk memitigasi benturan kepentingan antara otoritas negara dan hak individu. Hakim bertugas menghasilkan putusan yang objektif dan berlandaskan hukum demi mencegah terjadinya pemungutan pajak yang melampaui batas kewajaran. Selain itu, keadilan pajak mencakup upaya perlindungan terhadap wajib pajak dari interpretasi aturan yang ambigu atau norma yang tidak jelas. Secara keseluruhan, teori ini berfungsi sebagai landasan untuk membangun sistem perpajakan yang efektif dalam

menghimpun dana publik sekaligus menjamin perlakuan yang setara bagi seluruh lapisan masyarakat.¹⁶

5. Teori Pembuktian

Teori pembuktian menguraikan mekanisme, proses, serta kriteria penilaian alat bukti yang digunakan untuk meyakinkan hakim dalam memverifikasi kebenaran suatu peristiwa hukum yang diperselisihkan. Pembuktian memegang peranan vital dalam sistem peradilan karena setiap putusan hukum wajib bersandar pada fakta-fakta yang didukung oleh alat bukti sah. Dalam hukum acara, tujuan utama dari proses ini adalah memberikan keyakinan dan kepastian kepada hakim mengenai kedudukan hukum, hak, serta kewajiban pihak-pihak yang bersengketa. Berdasarkan prinsip ini, beban pembuktian berada pada pihak yang mengajukan klaim atau dalil, sebagaimana ditegaskan dalam asas hukum yang menyatakan bahwa pihak yang mendalilkan sesuatu wajib membuktikannya.

Dalam lingkup sengketa perpajakan, teori pembuktian menjadi sangat krusial karena adanya perbedaan kepentingan antara wajib pajak dan otoritas fiskal mengenai besaran pajak yang harus dibayarkan. Terutama pada kasus harga transfer (*transfer pricing*) yang melibatkan pembayaran royalti atau jasa intra-grup, diperlukan dokumentasi yang sangat memadai untuk membuktikan bahwa transaksi tersebut benar-benar terealisasi. Selain harus membuktikan keberadaan transaksi, wajib pajak juga perlu menunjukkan

¹⁶ Siti Resmi, *Perpajakan: Teori dan Kasus Edisi 11 Buku 1*, Salemba Empat, Jakarta, 2022, hlm. 12

adanya manfaat ekonomi yang nyata serta memastikan bahwa transaksi dilakukan berdasarkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

Untuk memperkuat posisi hukumnya, wajib pajak harus mampu menyajikan dokumen pendukung yang komprehensif, mulai dari perjanjian kerja sama, bukti transaksi, hingga laporan hasil analisis manfaat (benefit test). Hakim pajak selanjutnya akan mengevaluasi kekuatan bukti-bukti tersebut untuk menilai validitas koreksi fiskal yang dilakukan oleh otoritas pajak. Dalam praktiknya, proses ini juga mencakup wewenang hakim untuk menilai alat bukti secara objektif berdasarkan keyakinan hukum dengan tetap mengacu pada regulasi yang berlaku. Dengan demikian, penerapan teori pembuktian menjadi fondasi utama dalam menghasilkan putusan yang adil, objektif, dan memberikan kepastian hukum, khususnya dalam menuntaskan sengketa yang berkaitan dengan hubungan istimewa antarperusahaan afiliasi.

1.5.4 Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai analisis prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas biaya royalti telah dilakukan beberapa mahasiswa sebelumnya.

1. Apriliya Dwi Putri tahun 2024 dari Institut Pertanian Bogor Judul Skripsi: Tinjauan Sengketa Pajak Penghasilan atas Pembayaran Biaya Royalti (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak). Fokus penelitian ini Fokus utama dalam kajian ini adalah sengketa perpajakan yang timbul dari pembebanan biaya royalti pada transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa. Penekanan diberikan pada proses pembuktian kepemilikan aset tak berwujud serta validasi atas manfaat ekonomi yang diterima oleh perusahaan pembayar

royalti. Selain itu, penelitian ini mengevaluasi penerapan metode harga transfer (*transfer pricing*) untuk memastikan bahwa setiap transaksi telah memenuhi standar yang berlaku dalam Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

2. Alti Dwitayani Kemala Putri Tahun 2024 dari Institut Pertanian Bogor, dengan judul “Tinjauan Tiga Putusan Pengadilan Pajak terkait Sengketa *Transfer Pricing* Pembayaran Royalti dengan Nilai di Bawah Rentang Kewajaran”. Fokus penelitian ini Kajian ini melakukan analisis mendalam terhadap tiga putusan Pengadilan Pajak yang berfokus pada sengketa harga transfer (*transfer pricing*) terkait beban biaya royalti. Penelitian ini secara khusus menyoroti adanya diskrepansi interpretasi antara wajib pajak dan otoritas pajak mengenai pemilihan metode penentuan harga transfer yang paling tepat serta penggunaan data pembanding dalam menguji nilai transaksi.
3. Zufar Hilmy P Tahun 2020 dari Universitas Gadjah Mada dengan Judul Skripsi “Penentuan Metode Transfer Pricing dan Analisis Kesebandingan sebagai Penilaian Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*Arm's Length Principle*)” Fokus Penelitian Ini Kajian ini menitikberatkan pada mekanisme penentuan metode harga transfer (*transfer pricing*) serta pelaksanaan analisis kesebandingan dalam mengimplementasikan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha di lingkungan praktisi konsultan pajak. Fokus pembahasan diarahkan pada aspek teknis prosedural guna memastikan bahwa transaksi antarpihak afiliasi telah sesuai dengan standar pasar yang berlaku. Selain itu,

penelitian ini mengevaluasi tingkat kepatuhan terhadap penyusunan dokumentasi harga transfer sebagai instrumen vital dalam memenuhi kewajiban formal perpajakan dan memitigasi risiko koreksi fiskal.

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan analisis mendalam terhadap pertimbangan hukum yang digunakan oleh hakim dalam mengimplementasikan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, khususnya terkait biaya royalti dalam proses pembuktian sengketa harga transfer (*transfer pricing*). Studi ini didasarkan pada tinjauan terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023 untuk memahami bagaimana fakta-fakta persidangan dinilai dalam menentukan keabsahan transaksi afiliasi.

Selain itu, kajian ini memfokuskan analisis pada aspek kepastian hukum dalam penetapan nilai wajar royalti pada saat otoritas pajak melakukan koreksi fiskal. Pembahasan diarahkan pada pentingnya parameter yang jelas dan terukur guna memitigasi adanya kerancuan norma, sehingga tercipta perlindungan hukum yang seimbang bagi wajib pajak dan efektivitas pengawasan bagi otoritas perpajakan dalam menghadapi transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

1.6. Metode Penelitian.

Metode penelitian merupakan prosedur sistematis yang diterapkan untuk menghimpun data guna mencapai target dan manfaat spesifik dalam sebuah studi. Keberadaannya berfungsi sebagai panduan strategis bagi

peneliti dalam tahap pengumpulan informasi, pengolahan data, hingga perumusan simpulan agar seluruh temuan memiliki validitas ilmiah yang kuat. Dalam ranah studi hukum, pendekatan ini diarahkan untuk menelaah norma, asas, maupun pandangan hukum yang relevan sebagai landasan dalam memecahkan problematika hukum yang menjadi objek kajian..¹⁷

1.6.1. Jenis Penelitian.

Studi ini menerapkan metode penelitian hukum normatif sebagai kerangka utama. Pendekatan ini berfokus pada pengkajian literatur serta data sekunder yang mencakup berbagai regulasi, yurisprudensi, prinsip-prinsip hukum, dan pemikiran akademis yang relevan dengan topik yang diangkat. Penggunaan metode ini bertujuan untuk menggali landasan hukum yang mendasari fenomena yang sedang diteliti..¹⁸

Pemilihan sifat normatif didasari oleh fokus utama kajian yang mengevaluasi implementasi asas kesetaraan dan kepatutan usaha pada beban royalti di dalam sengketa perpajakan. Analisis diarahkan pada sinkronisasi kebijakan pajak nasional dengan fakta hukum di lapangan. Dalam hal ini, penelitian menitikberatkan pada penelaahan norma perpajakan, aturan mengenai penetapan harga transfer, serta prosedur pembuktian yang berlaku dalam proses litigasi di peradilan pajak..¹⁹

¹⁷ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana, 2017, hlm. 35.

¹⁸ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta: Rajawali Pers, 2018, hlm. 13.

¹⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Op Cit* hlm 55

Dalam pelaksanaannya, kajian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan serta pendekatan konseptual. Pendekatan perundang-undangan diterapkan melalui penelusuran hierarki regulasi yang mengatur biaya royalti dan penyelesaian konflik pajak. Sementara itu, pendekatan konseptual digunakan untuk membedah doktrin-doktrin fundamental dan gagasan para pemikir hukum mengenai standar kewajaran dalam transaksi afiliasi di sektor perpajakan.

Melalui kerangka penelitian hukum normatif tersebut, penulis berupaya menguji konsistensi penerapan standar harga wajar atas biaya royalti dalam proses pembuktian di pengadilan berdasarkan koridor hukum yang berlaku. Hasil analisis ini diharapkan mampu memberikan argumentasi yuridis yang komprehensif dalam menjawab problematika hukum yang menjadi objek pembahasan dalam skripsi ini.

1.6.2 Metode Pendekatan.

Kajian hukum normatif ini menerapkan tiga jenis pendekatan utama, yakni pendekatan melalui regulasi perundang-undangan, pendekatan berbasis konsep, serta pendekatan melalui analisis perkara. Seluruh metode tersebut diaplikasikan secara terpadu guna menghasilkan analisis yuridis yang mendalam dan menyeluruh dalam menelaah setiap pokok permasalahan yang diangkat.

1. Pendekatan perundang – undangan (*Statute Approach*)

Pendekatan perundang-undangan merupakan metode kajian yang berfokus pada penelusuran berbagai regulasi yang relevan dengan

problematika hukum yang diangkat. Langkah ini diterapkan guna menguji sejauh mana keselarasan, koherensi, dan implementasi norma-norma hukum dalam menangani sebuah isu yuridis secara spesifik.

Dalam kajian mengenai analisis yuridis beban royalti dan pembuktian konflik perpajakan ini, pendekatan tersebut difungsikan untuk membedah aturan main terkait standar harga wajar, praktik penetapan harga transfer, serta prosedur pembuktian di pengadilan. Analisis dilakukan dengan menyisir hierarki aturan, mulai dari undang-undang yang mengatur tata cara perpajakan dan pajak penghasilan, hingga regulasi teknis yang mengawasi transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.

Melalui metode ini, dapat diuraikan bagaimana kerangka regulasi mengenai royalti dioperasikan dalam proses litigasi pajak serta dievaluasi ketepatannya berdasarkan parameter hukum yang ada. Pendekatan ini juga krusial untuk memetakan landasan yuridis, sinkronisasi antaraturan, serta mewujudkan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa yang berkaitan dengan biaya royalti tersebut.²⁰

2. Pendekatan konseptual (*Conceptual Approach*)

Pendekatan konseptual merupakan metode dalam studi hukum yang berfokus pada penelusuran berbagai gagasan, teori, prinsip yuridis, serta pandangan akademis yang relevan dengan topik kajian. Metode ini diterapkan untuk memperdalam analisis terhadap norma yang ada, terutama ketika suatu

²⁰ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Op Cit hlm. 14*.

permasalahan hukum belum memiliki pengaturan yang spesifik atau memerlukan pemaknaan lebih mendalam dari sisi keilmuan.

Dalam penelitian mengenai analisis yuridis beban royalti dan pembuktian konflik perpajakan ini, pendekatan tersebut digunakan untuk membedah serta mengkaji hakikat prinsip harga wajar dalam transaksi antarpihak yang terafiliasi. Proses analisis dilakukan dengan menelaah berbagai literatur mengenai penetapan harga transfer, standar kewajaran dalam hubungan istimewa, serta filosofi pembuktian yang berlaku dalam ranah sengketa pajak.

Melalui pendekatan konseptual, dapat disusun argumentasi hukum yang kuat mengenai implementasi prinsip kewajaran pada biaya royalti serta mengukur kesesuaiannya dengan asas keadilan dan kepastian hukum. Selain itu, pendekatan ini berfungsi memberikan landasan teoretis yang komprehensif dalam memahami praktik pembuktian di pengadilan terkait transaksi royalti yang dilakukan oleh perusahaan dalam satu grup usaha.

3. Pendekatan kasus (*case approach*).

Pendekatan kasus merupakan metode dalam studi hukum yang berfokus pada penelusuran perkara-perkara atau yurisprudensi yang relevan dengan topik yang dikaji. Tujuan utama dari metode ini adalah untuk memahami bagaimana norma hukum diinterpretasikan oleh majelis hakim dalam memutus suatu persoalan, serta guna menggali dasar pertimbangan hukum yang menjadi inti dari putusan tersebut.

Dalam penelitian mengenai analisis yuridis beban royalti dan sengketa pajak ini, pendekatan tersebut difungsikan untuk membedah berbagai putusan pengadilan yang berkaitan dengan implementasi prinsip harga wajar. Melalui langkah ini, dilakukan analisis mendalam terhadap cara hakim mengevaluasi validitas biaya royalti yang diajukan oleh wajib pajak, terutama dalam skema transaksi yang melibatkan pihak-pihak dengan hubungan istimewa.

Selain itu, pendekatan kasus digunakan untuk memetakan bagaimana prosedur pembuktian dioperasikan di dalam persidangan, termasuk penilaian terhadap jenis alat bukti yang dihadirkan oleh pihak otoritas maupun pihak perusahaan. Dengan demikian, dapat ditarik sebuah kesimpulan yuridis mengenai konsistensi penerapan aturan pajak serta kualitas pertimbangan hukum dalam penyelesaian sengketa yang melibatkan biaya royalti.²¹

1.6.3 Sumber bahan hukum

Studi hukum normatif ini memanfaatkan tiga kategori sumber referensi utama, yaitu bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Penggabungan ketiga jenis materi tersebut bertujuan untuk menghasilkan basis analisis yuridis yang menyeluruh, terstruktur, serta memiliki validitas yang kuat secara akademis.

1. Sumber Hukum Primer

Bahan hukum primer merupakan materi yuridis yang bersifat otoritatif dan memiliki kekuatan hukum mengikat karena diterbitkan oleh instansi

²¹ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing, 2013, hlm. 321.

resmi yang berwenang. Dalam studi hukum normatif, materi ini diposisikan sebagai pilar utama dalam membedah persoalan hukum yang dikaji, yang mencakup regulasi perundang-undangan, yurisprudensi atau putusan peradilan, serta dokumen hukum formal lainnya.

Dalam kajian yang berfokus pada analisis yuridis biaya royalti dan pembuktian sengketa pajak ini, bahan hukum primer difungsikan untuk menelaah landasan legal atas implementasi prinsip harga wajar pada transaksi antarperusahaan. Materi tersebut menjadi acuan mendasar dalam mengevaluasi pertimbangan hakim saat memutus perkara, sekaligus menguji aspek kepastian hukum terkait adanya ketidakjelasan norma dalam penentuan nilai royalti yang berdampak pada munculnya penyesuaian fiskal negatif.

Adapun sumber hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini meliputi:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- b. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- c. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- d. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

- e. Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha;
- f. OECD Transfer Pricing Guidelines sebagai pedoman internasional dalam penerapan arm's length principle; dan
- g. Putusan Pengadilan Pajak Nomor : PUT-004658.15/2021/PP/M.VB Tahun 2023 sebagai objek utama analisis penelitian.

2. Sumber Hukum Sekunder

Materi hukum sekunder merupakan sumber informasi yang menyajikan ulasan, interpretasi, serta kajian mendalam terhadap materi hukum utama. Keberadaan sumber ini berperan penting dalam membantu proses pemaknaan dan analisis terhadap berbagai ketentuan regulasi yang relevan dengan isu hukum yang sedang dikaji.

Dalam studi ini, materi hukum sekunder mencakup referensi seperti buku teks hukum, publikasi jurnal ilmiah, esai perpajakan, laporan hasil studi sebelumnya, serta beragam literatur yang fokus pada bidang hukum pajak dan kebijakan penetapan harga transfer. Beberapa rujukan spesifik yang digunakan meliputi literatur mengenai prosedur penelitian hukum, hukum perpajakan internasional, serta mekanisme penanganan konflik pajak. Selain itu, digunakan pula artikel ilmiah yang mengulas implementasi standar harga wajar dalam transaksi antarperusahaan serta dinamika pembuktian di peradilan pajak nasional.²²

²² Darussalam dan Danny Septriadi, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2017, hlm. 102.

Seluruh materi hukum sekunder tersebut dimanfaatkan untuk memperkokoh penalaran yuridis dalam mengevaluasi apakah pengakuan beban royalti dan jasa internal grup dalam putusan pengadilan telah selaras dengan prinsip kesetaraan usaha. Analisis ini juga ditujukan untuk menelaah kesesuaian putusan tersebut dengan asas kepastian hukum yang berlaku dalam sistem perpajakan.

3. Sumber Hukum Tersier

Bahan hukum tersier merupakan materi referensi yang menyajikan petunjuk serta penjelasan pelengkap bagi materi hukum primer dan sekunder. Fungsi utamanya adalah membantu dalam memahami berbagai istilah, konsep, maupun terminologi teknis yang berkaitan dengan objek kajian, sehingga proses pembedahan masalah hukum dapat berjalan dengan lebih akurat dan terarah.

Dalam studi ini, bahan hukum tersier yang digunakan mencakup kamus hukum, kamus istilah perpajakan, ensiklopedia hukum, serta pangkalan data elektronik resmi yang memuat informasi mengenai kebijakan pajak dan penetapan harga transfer. Selain itu, digunakan pula glosarium perpajakan serta literatur penunjang lainnya untuk memastikan bahwa setiap konsep teoretis yang digunakan dalam penelitian memiliki landasan pengertian yang jernih.

Materi pendukung ini berperan penting dalam memperjelas diksi hukum dan perpajakan yang spesifik, guna memperkuat analisis yuridis terhadap dasar pertimbangan majelis hakim. Hal ini bertujuan untuk

mengevaluasi penilaian kewajaran atas beban royalti serta meninjau aspek kepastian hukum dalam implementasi metode penetapan harga transfer pada sengketa pajak yang diteliti.

1.6.4 Teknik Pengumpulan bahan hukum

Prosedur penghimpunan materi hukum dalam studi ini diterapkan melalui metode studi pustaka, yakni teknik pencarian data dengan menelaah berbagai literatur yang relevan dengan fokus kajian. Langkah ini dipilih karena penelitian ini bersifat normatif yang menitikberatkan pada analisis terhadap regulasi, prinsip yuridis, serta yurisprudensi mengenai standar harga wajar pada beban royalti dalam sengketa pajak. Melalui metode ini, dilakukan pengumpulan referensi guna menjawab persoalan mengenai dasar pertimbangan majelis hakim dalam mengevaluasi metode penetapan harga transfer serta aspek kepastian hukum terkait ketidakjelasan norma dalam penentuan nilai royalti yang berdampak pada penyesuaian fiskal negatif.²³

Proses inventarisasi bahan hukum dilakukan secara terstruktur terhadap sumber primer, sekunder, dan tersier. Materi hukum primer didapatkan dari regulasi yang mengatur sektor perpajakan dan kebijakan harga transfer, yang mencakup undang-undang mengenai pajak penghasilan, tata cara perpajakan, serta ketentuan peradilan pajak. Selain itu, dikumpulkan pula aturan pelaksana mengenai transaksi antarpihak terafiliasi dan pedoman internasional yang berlaku secara global. Putusan pengadilan pajak yang

²³ Amiruddin dan Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2016, hlm. 68.

spesifik juga dijadikan sumber rujukan utama untuk membedah bagaimana majelis hakim menilai validitas bukti terkait biaya royalti dan layanan jasa internal dalam satu grup perusahaan.²⁴

Materi hukum sekunder dihimpun melalui penelusuran buku teks, publikasi ilmiah, esai perpajakan, serta laporan penelitian sebelumnya yang mengkaji isu harga transfer, sengketa pajak, dan jaminan kepastian hukum. Referensi tersebut dimanfaatkan untuk mendalami landasan teoretis dan pandangan akademis mengenai standar kewajaran dalam hubungan istimewa.²⁵ Penggunaan jurnal-jurnal hukum pajak bertujuan untuk memperkuat analisis mengenai implementasi metode penetapan harga transfer dalam praktik litigasi di Indonesia. Melalui sumber sekunder ini, dapat dilakukan perbandingan antara kerangka aturan yang ada dengan fakta implementasinya dalam putusan peradilan.

Terakhir, materi hukum tersier dikumpulkan melalui kamus hukum, ensiklopedia, dan glosarium teknis perpajakan guna memberikan pemahaman mendalam terhadap terminologi spesifik yang digunakan. Seluruh materi hukum yang telah terkumpul kemudian dikelompokkan berdasarkan tingkat keterkaitannya dengan fokus penelitian. Tahap selanjutnya meliputi pendokumentasian, pengolahan, serta penelaahan data secara sistematis guna menghasilkan penalaran yuridis yang menyeluruh mengenai penerapan

²⁴ Mukti Fajar ND dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif dan Empiris*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2017, hlm. 184.

²⁵ B. Bawono Kristiaji, “*Transfer Pricing dan Sengketa Pajak di Indonesia*”, Jurnal Perspektif Pajak, Vol. 4, No. 1, 2021, hlm. 55.

prinsip harga wajar terhadap biaya royalti dalam proses pembuktian di pengadilan pajak.

1.6.5 Teknik analisa bahan hukum

Metode pengolahan materi hukum dalam studi ini dilakukan secara kualitatif melalui pendekatan analisis hukum normatif. Teknik ini menitikberatkan pada penelaahan materi berdasarkan regulasi, prinsip-prinsip yuridis, landasan teoretis, pandangan akademis, serta yurisprudensi yang relevan dengan topik kajian. Analisis kualitatif diterapkan dengan menguraikan serta menginterpretasikan materi hukum secara terstruktur guna menjawab persoalan mengenai dasar pertimbangan hakim dalam mengevaluasi standar harga wajar pada beban royalti dan layanan internal grup, serta meninjau aspek kepastian hukum terkait ketidakjelasan norma dalam penentuan nilai royalti yang memicu penyesuaian fiskal negatif.²⁶

Proses analisis dimulai dengan tahap inventarisasi dan pengelompokan seluruh materi hukum yang telah dihimpun, baik materi primer, sekunder, maupun tersier. Materi hukum primer yang mencakup peraturan dan putusan peradilan dibedah untuk memetakan norma yang mengatur implementasi prinsip kesetaraan usaha dalam transaksi afiliasi dan konflik perpajakan. Dalam tahapan ini, dilakukan kajian mendalam terhadap aturan mengenai penetapan harga transfer, biaya royalti, serta prosedur pembuktian di

²⁶Philipus M. Hadjon dan Tatiek Sri Djatmiati, *Argumentasi Hukum*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2016, hlm. 34.

pengadilan, dengan menjadikan putusan pengadilan pajak terkait sebagai objek utama dalam penelitian ini.

Selanjutnya, dilakukan interpretasi yuridis terhadap berbagai ketentuan yang mengatur prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Langkah ini bertujuan untuk memahami esensi norma, batasan penerapan metode penetapan harga transfer, serta logika hukum hakim dalam menilai validitas bukti terkait biaya royalti dan jasa intra-grup. Teknik interpretasi yang digunakan meliputi pendekatan bahasa, pendekatan sistematis, dan pendekatan konseptual. Pendekatan bahasa difokuskan pada pemaknaan terminologi dalam regulasi pajak, sementara pendekatan sistematis dilakukan dengan menghubungkan antarperaturan guna memperoleh pemahaman yang utuh. Adapun pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji doktrin hukum mengenai transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa.²⁷

Dalam tahap pembedahan masalah, digunakan pola penalaran argumentatif dengan membandingkan kerangka regulasi yang berlaku terhadap fakta hukum yang ditemukan dalam putusan pengadilan. Analisis ini ditujukan untuk menguji apakah dasar pertimbangan hakim telah selaras dengan asas kepastian hukum, prinsip keadilan, dan kebijakan perpajakan nasional. Selain itu, dikaji pula fenomena ketidakjelasan norma dalam penentuan nilai wajar royalti yang berdampak pada munculnya penyesuaian

²⁷ Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, Jakarta, Rajagrafindo Persada, 2015, hlm. 109.

fiskal negatif, serta pengaruhnya terhadap jaminan hukum bagi pihak otoritas maupun pihak perusahaan.

Kesimpulan dari seluruh rangkaian analisis materi hukum tersebut kemudian disusun secara deskriptif dan runtut dalam bentuk penjelasan yang mengaitkan antara norma, teori, dan praktik penegakan hukum di pengadilan pajak. Melalui teknik pengolahan data ini, penelitian diharapkan mampu menyajikan pemahaman yang mendalam mengenai implementasi standar harga wajar pada beban royalti dalam proses pembuktian sengketa, sekaligus memberikan argumentasi yuridis yang kuat dalam merespons problematika hukum yang menjadi objek pembahasan.

1.7. Sistematika Penulisan

Untuk lebih mengetahui dan mempermudah dalam melakukan pembahasan, penganalisaan, dan penjabaran isi dari penelitian ini, maka dalam penulisan skripsi ini penulis Menyusun sistematikan penulisan sebagai berikut:

BAB I menerangkan Pendahuluan yang terdiri dari latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, tinjauan Pustaka, metode penelitian terdiri dari beberapa (Jenis penelitian, metode pendekatan, sumber bahan hukum, Teknik pengumpulan bahan hukum, Teknik analisis bahan hukum) dan sistematika penulisan.

BAB II ini menyajikan rekonstruksi perkara secara sistematis yang dimulai dengan pemaparan kasus posisi, pertimbangan hukum hakim, analisis

kasus yang menguji konsistensi putusan tersebut terhadap prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta asas kepastian hukum.

BAB III ini membedah jawaban atas rumusan masalah penelitian melalui analisis yuridis yang mendalam terhadap pertimbangan hakim. Selain itu, bab ini mengkaji dimensi kepastian hukum terkait fenomena kekaburan norma dalam penentuan nilai wajar royalti yang memicu munculnya penyesuaian fiskal negative.

BAB IV berisi penutup yang terdiri dari Kesimpulan dari jawaban permasalahan yang dibahas baik rumusan masalah pertama dan rumusan masalah yang kedua, serta sebagai saran untuk berbagai pihak yang berkaitan dengan penulisan skripsi ini.