

आयकर संदर्भ

डी. के. महाजन और बल राज तुली न्यायमूर्ति के समक्ष

आयकर आयुक्त, पंजाब, जम्मू और कश्मीर और हिमाचल प्रदेश, पटियाला, - आवेदक।

बनाम

हंस राज और अन्य, - उत्तरदाता।

1965 का आयकर संदर्भ संख्या 56

21 दिसंबर, 1970

आयकर अधिनियम (1922 का XI) - धारा 25 (4) - 1932 में संयुक्त हिंदू परिवार का विघटन - साझेदारी का गठन करने वाले परिवार के सदस्य - साझेदारी भंग नहीं की गई है बल्कि केवल सदस्यों को जोड़कर और उनके शेयरों को फिर से परिभाषित करके पुनर्गठित की गई है - ऐसे संयुक्त हिंदू परिवार के सदस्य - क्या *आकलन वर्ष* 1956-57 में धारा 25 (4) के लाभ के हकदार हैं।

माना जाता है कि आयकर अधिनियम की धारा 25 (4) में उपयोग किए गए उत्तराधिकार शब्द का अर्थ है कि व्यवसाय करने वाली इकाई का अंत हो गया है और इसका स्थान नई इकाई द्वारा ले लिया गया है। व्यवसाय करने वाले व्यक्ति का कोई उत्तराधिकार नहीं है क्योंकि उत्तराधिकार के लिए व्यवसाय करने वाले व्यक्ति को इसके साथ कुछ भी करना बंद करना पड़ता है। जहां 1932 में एक संयुक्त हिंदू परिवार बाधित होता है, उसका स्थान संयुक्त परिवार के सदस्यों से युक्त एक साझेदारी फर्म द्वारा लिया जाता है, फर्म को भंग नहीं किया जाता है, बल्कि नए सदस्यों को जोड़कर और उनके शेयरों को फिर से परिभाषित करके पुनर्गठित किया जाता है, ऐसे संयुक्त हिंदू परिवार के सदस्य *आकलन वर्ष* 1956-57 में अधिनियम की धारा 24 (4) के लाभ के हकदार नहीं हैं, क्योंकि कोई उत्तराधिकार नहीं है। 1956-57 तक कारोबार करने वाली फर्म का अस्तित्व समाप्त नहीं हुआ। केवल फर्म के संविधान में परिवर्तन उत्तराधिकार नहीं है जब तक कि फर्म की इकाई में परिवर्तन न हो।

(पैरा 15)

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण (दिल्ली पीठ) द्वारा 17 जून, 1965 को भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 66(1) के तहत आई.टी.ए. 1961-62 के आर.ए. में 7449, 7450 और 7451। 1962-63 के 1123, 1124 और 1125, पुनः। कर निर्धारण वर्ष 1956-57 के लिए आयकर आयुक्त वी श्री हंस राज आदि 1958-59 के आर.ए. सं. 10795 में 1961-62 की धारा 192 : पुनः मेसर्स मुनि लाल

मोती लाल बनाम आयकर आयुक्त, आकलन कर निर्धारण वर्ष 1956-57 के संबंध में:

फर्म के मामले में:

"क्या मामले के तथ्यों के आधार पर, मेसर्स मुनि लाल-मोतीलाल की साझेदारी के संविधान में केवल बदलाव किया गया था और इसलिए, वे आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25 (4) के तहत राहत के हकदार नहीं थे?"

भागीदारों के मामले में:

1. "क्या मामले के तथ्यों के आधार पर, श्री मुनि लाल का हिंदू अविभाजित परिवार आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25 (4) के तहत राहत का हकदार था?"
2. "क्या मामले के तथ्यों के आधार पर, श्री हंसराज का हिंदू अविभाजित परिवार आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25 (4) के तहत राहत का हकदार था?"
3. क्या मामले के तथ्यों के आधार पर, श्री मोतीला का हिंदू अविभाजित परिवार आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25 (4) के तहत राहत का हकदार था?"

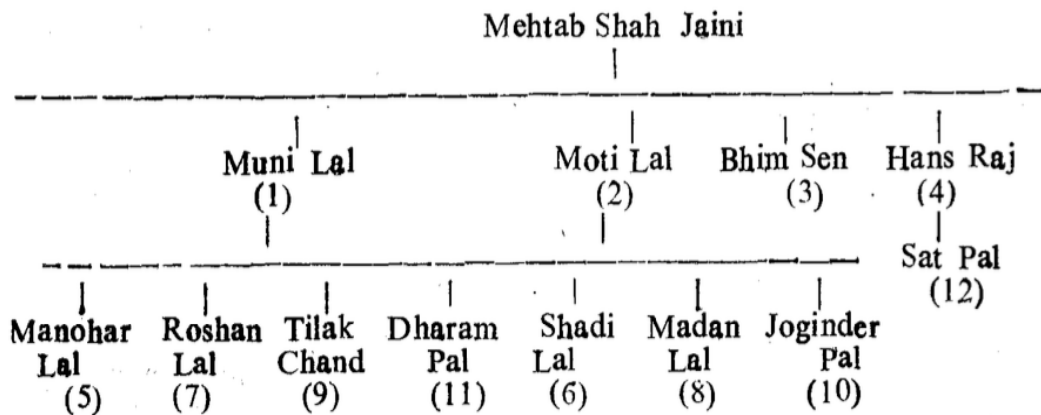
अपीलकर्ता की ओर से अधिवक्ता डी. एन. अवस्थी और बी. एस. गुप्ता.

भागीरथ दास, एडवोकेट, बीके झिंगन, एसके हीराजी और एस. एस. महाजन, वकील, प्रतिवादियों के लिए।

निर्णय

इस न्यायालय का निर्णय निम्नलिखित द्वारा दिया गया था -

महाजन, न्यायमूर्ति — हमें संदर्भित प्रश्नों के उत्तर की सराहना करने के लिए, प्रासंगिक निर्विवाद तथ्यों को कालानुक्रमिक क्रम में निर्धारित करना उचित होगा। तथ्यों की उचित समझ के लिए, पार्टियों की एक छोटी वंशावली तालिका बताई जा सकती है: —



2. मेहताब शाह के परिवार के इन सभी सदस्यों को संदर्भ की सुविधा के लिए संख्यात्मक संख्या दी गई है क्योंकि तथ्यों के कथन से पता चलेगा। मेहताब शाह के चार बेटों नंबर 1 से 4 ने उस समय एक संयुक्त हिंदू परिवार का गठन किया जब आयकर अधिनियम, 1918 लागू था। वर्ष 1932 में, 1922-अधिनियम के लागू होने के बाद; इन चार बेटों ने एक विभाजन किया जिससे संयुक्त हिंदू परिवार का अस्तित्व समाप्त हो गया। संयुक्त हिंदू परिवार के विघटन के बाद, इन चार बेटों ने खुद को एक साझेदारी में गठित किया। 25 मार्च 1950 को, नंबर 5 और 6 पर, मुनि लाल और मोती लाल के बेटों मनोहर लाल और शादी लाल को क्रमशः भागीदार के रूप में लिया गया था। इसका परिणाम यह हुआ कि प्रत्येक भागीदार का हिस्सा फिर से निर्धारित किया गया। यह उल्लेख किया जा सकता है कि मुनि लाल, मोती लाल और हंस राज ने अपने संबंधित बेटों के साथ संयुक्त हिंदू परिवारों का गठन किया। 14 अप्रैल 1956 को, मुनि लाल, मोती लाल और हंस राज के संयुक्त हिंदू परिवारों ने विद्रोह कर दिया। इसके परिणामस्वरूप, मुनि लाल के शेष तीन पुत्र, संख्या 7, 9 और 11, और मोती लाल के दो पुत्र, संख्या 8 और 10; और सतपाल नंबर 12; हंस राज का इकलौता बेटा; फर्म के भागीदारों के रूप में लिया गया था। भागीदारों के शेयरों को फिर से निर्धारित किया गया था।
3. आकलन वर्ष 1956-57 के लिए, मुनी लाल, मोती लाल और हंस राज ने 1922-अधिनियम की धारा 25 (4) के तहत दावा किया, और फर्म ने धारा 25 (3) या 25 (4) के तहत दावा किया। मुनि लाल, मोती लाल और हंस राज का दावा यह था कि उनके संयुक्त हिंदू परिवार भंग हो गए हैं, और संयुक्त हिंदू परिवारों के प्रतिनिधियों के रूप में उनके द्वारा किए गए व्यवसाय को उनके सदस्यों को उत्तराधिकार में मिला जो व्यवसाय में भागीदार बन गए हैं, धारा 25 (4) के अर्थ के भीतर उत्तराधिकार का मामला है। इसलिए, वे उस प्रावधान के तहत राहत के हकदार हैं, जहां तक फर्म का संबंध है, उसका दावा यह था कि 14 अप्रैल, 1958 तक व्यवसाय करने वाली फर्म नए भागीदारों की शुरूआत के कारण भंग हो गई थी और इसलिए, नवगठित फर्म या तो धारा 25 (3) के तहत लाभ की हकदार थी क्योंकि उसने पहले के व्यवसाय को बंद कर दिया था या धारा 25 (4) के तहत पहले के व्यवसाय के उत्तराधिकार के कारण।
4. जहां तक फर्म का संबंध है, यद्यपि इस प्रश्न को न्यायाधिकरण द्वारा हमारी राय के लिए भेजा गया है, लेकिन निर्धारिती-फर्म के विद्वान वकील द्वारा यह स्वीकार किया जाता है कि हमें संदर्भित प्रश्न का उत्तर सकारात्मक होना चाहिए। फर्म के मामले में संदर्भित प्रश्न यह है -

“क्या मामले के तथ्यों के आधार पर, मेसर्स मुनि लाल-मोती लाल फर्म की साझेदारी के संविधान में केवल बदलाव किया गया था और इसलिए, वे आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25 (4) के

तहत राहत के हकदार नहीं थे?

5. हमारे सामने विवाद केवल तीन भाइयों, मुनी लाल, मोती लाल और हंस राज के उत्तराधिकार के मामले तक ही सीमित रहा है। उनमें से प्रत्येक के मामले में एक ही प्रश्न का उल्लेख किया गया है और यह मुनि लाल के मामले में निम्नानुसार है:-

“क्या मामले के तथ्यों के आधार पर, श्री मुनि लाल का हिंदू अविभाजित परिवार आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 25 (4) के तहत राहत का हकदार था?

यही वह प्रश्न है जो अन्य दो, मोती लाल और हंस राज के मामले में उठेगा। इस प्रश्न का हम जो उत्तर देने का प्रस्ताव करते हैं, वह तीनों को कवर करेगा।

6. आयकर अधिकारी और अपीलीय सहायक आयुक्त ने अपील पर इन तीन व्यक्तियों के दावे को खारिज कर दिया और धारा 25 (4) के तहत राहत देने से इनकार कर दिया। आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने हालांकि इस मामले में विपरीत रुख अपनाया और **दुलीचंद लक्ष्मीनारायण बनाम आयकर आयुक्त, नागपुर**¹ के आधार पर इन करदाताओं को धारा 25 (4) के तहत राहत दी। ट्रिब्यूनल के आदेश के प्रासंगिक भागों को नीचे प्रस्तुत किया गया है: –

“4. (a) मामले की उचित समझ के लिए 1939 से पहले प्रचलित कराधान की योजना की कुछ विशेषताओं को याद करना आवश्यक होगा। पंजीकृत फर्मों पर अधिकतम दरों (यानी, कंपनी के कर की दरों) पर कर लगाया गया था: भागीदारों को धनवापसी की अनुमति दी गई थी जब उनके, व्यक्तिगत मूल्यांकन किए गए थे। (कभी-कभी धनवापसी से बचने के लिए, फर्म के खिलाफ कोई मांग नहीं उठाई गई थी, लेकिन आवश्यक समायोजन किए गए थे)। इस बोझिल प्रक्रिया को 1939 में छोड़ दिया गया था, जब पंजीकृत होने पर, फर्मों पर कर नहीं लगाया गया था, लेकिन फर्म में आय के उनके शेयरों के संबंध में भागीदारों के हाथों में सीधे मांग उठाई गई थी।

(b) (i) दूसरी महत्वपूर्ण विशेषता यह है कि वर्ष 1918 में (और 1922 तक) वर्तमान वर्ष में व्यवसायों पर कर बढ़ाया गया था। 1922 में, पिछले वर्ष के आधार को अपनाया गया था। इसलिए, 1922 में आवश्यक रूप से दोहरा कराधान था, एक चालू वर्ष के लिए और एक पिछले वर्ष के लिए। विधायिका ने धारा 25 (3) को डिजाइन किया, जब यह निर्धारित किया गया था कि करदाता को उस वर्ष में एक वर्ष के लिए कर नहीं लगाया जाएगा जब व्यवसाय बंद कर दिया गया था।

यह राष्ट्रीय राजस्व में विस्तार सुनिश्चित करने के लिए डिज़ाइन किया गया था ।

(ii) उत्तराधिकार के लिए कोई प्रावधान नहीं था, हालांकि, और 1939 में, उत्तराधिकार को भी ध्यान में रखा गया था। अधिनियम की धारा 25 (4) में निर्धारित किया गया था कि सभी व्यवसाय जो 1939 में जारी थे (और जो बंद होने पर, धारा 25 (3) के तहत राहत के हकदार होंगे, उन्हें उत्तराधिकार होने पर भी यह राहत मिलेगी। हमारी राय में, यह धारा 25 (4) के तहत एक मामला है क्योंकि उत्तराधिकार था।

(iii) यह याद रखना महत्वपूर्ण है कि धारा 25 (4) एक रचित खंड है जिसमें एक, भाग अनिवार्य है; 'जहां कोई व्यक्ति कोई व्यवसाय कर रहा था, किसी भी व्यक्ति द्वारा इस क्षमता में उत्तराधिकार हो जाता है, तो पहले नामित व्यक्ति द्वारा कोई कर देय नहीं होगा ...' दूसरे हिस्से में करदाता को एक विकल्प दिया गया है और यह निर्धारित किया गया है कि करदाता के आवेदन पर, यदि उत्तराधिकार वर्ष के मध्य में होता है, तो आयकर; अधिकारी टूटी हुई अवधि की आय को ठीक पहले एक वर्ष की पूरी अवधि की आय के लिए प्रतिस्थापित करेगा। धारा 25 (4) के इस अनिवार्य भाग का महत्व यह है और उत्तराधिकार के वर्ष में कर वापस करने के लिए आयकर अधिकारी पर कर्तव्य डाला जाता है। 1918 में मूल्यांकन किए गए व्यवसाय के संबंध में धारा 25 (4) के तहत किसी भी आदेश के अभाव में निर्धारित यह दावा कर सकता था कि राजस्व के अनुसार 1939 के बाद से कोई उत्तराधिकार नहीं हुआ है (अन्यथा, धारा 25 (4) के तहत एक स्वचालित राहत होगी)।

5. इस पृष्ठभूमि में देखा जाए तो प्रश्न का उत्तर देना मुश्किल नहीं है। हम इस प्रकार प्रश्न पूछेंगे: क्या श्री मुनि लाल (और उनके परिवार) ने 1939 से पहले साझेदारी में व्यवसाय किया था? या फिर मुनि लाल-मोती लाल नाम की फर्म ने कारोबार जारी रखा और मुनी लाल उसमें केवल भागीदार थे? यदि पहला तो उत्तराधिकारी सफल होगा और अगर बाद वाली बात ठीक है तो उत्तराधिकारी विफल होगा।
6. (ए) हमारी राय में, पहला प्रस्ताव अधिक सही है, अर्थात् श्री मुनि लाल (और परिवार) ने साझेदारी में व्यवसाय किया। हमारा यह विचार है क्योंकि भले ही एक फर्म को कर लगाने का आकलन किया जाता है; इसे एक न्यायिक व्यक्ति के रूप में मान्यता नहीं दी गई है, जैसा कि **दुलीचंद के मामले में निर्धारित किया गया है - दुलीचंद लक्ष्मीनारायण बनाम आयकर आयुक्त नागपुर, (1) में रिपोर्ट किया गया है।** फर्म, मुनी लाल-मोती लाल एक पंजीकृत फर्म

है और यह हमेशा एक पंजीकृत फर्म रही है (छोटे सुपर-टैक्स को छोड़कर) लेकिन केवल भागीदारों का मूल्यांकन किया जाता है। यदि कोई पंजीकृत फर्म किसी भी कर का भुगतान नहीं करती है, तो यह कहना कि केवल राहत की हकदार फर्म अर्थहीन है क्योंकि किसी भी मामले में आयकर का भुगतान नहीं करती है। राहत को प्रभावी बनाने के लिए आवश्यक रूप से भागीदारों के पास जाना होगा।

(बी); इस मामले पर गंभीरता से विचार करने के बाद हमारी राय में धारा 25 (4) की एकमात्र उचित और निष्पक्ष व्याख्या यह है कि करदाता श्री मुन्नी लाल (और परिवार) को राहत मिलनी चाहिए क्योंकि 14 अप्रैल, 1956 को परिवार में उत्तराधिकार था।

7. विभाग ने इस आदेश से असंतुष्ट होकर आयकर अधिनियम 1922 की धारा 66 (1) के तहत एक आवेदन दायर किया और इसके उदाहरण पर पहले से बताए गए प्रश्न को हमारी राय के लिए भेज दिया गया।
8. इससे पहले कि हम अपने सामने वास्तविक प्रश्न का उत्तर बताने के लिए आगे बढ़ें, आयकर अधिनियम, 1922 के कुछ प्रासंगिक प्रावधानों को पुनः प्रस्तुत करना उचित होगा।
9. धारा 2(2) 'निर्धारिती' को निम्नलिखित शब्दों में परिभाषित करती है:-

निर्धारिती' से वह व्यक्ति अभिप्रेत है जिसके द्वारा इस अधिनियम के तहत आयकर या कोई अन्य धनराशि देय है, और इसमें प्रत्येक व्यक्ति शामिल है जिसके संबंध में इस अधिनियम के तहत कोई कार्यवाही उसकी आय या उसके द्वारा किए गए नुकसान या उसे देय रिफंड की राशि के आकलन के लिए की गई है।

धारा 3 चार्जिंग अनुभाग है और इन शर्तों में है: -

" जहां कोई केंद्रीय अधिनियम अधिनियमित करता है कि किसी भी वर्ष के लिए आयकर किसी भी दर या दरों पर उस दर पर लगाया जाएगा, या उन दरों को उस वर्ष के लिए प्रत्येक व्यक्ति, हिंदू अविभाजित परिवार की पिछले वर्ष की कुल आय के संबंध में इस अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार और उनके अधीन लगाया जाएगा। कंपनी और स्थानीय प्राधिकरण और प्रत्येक फर्म और अन्य संघ या व्यक्तियों या, फर्म के भागीदार या एसोसिएशन के सदस्यों को व्यक्तिगत रूप से।

10. धारा 25 की उप-धाराएं (3) और (4), जो बंद किए गए व्यवसाय या इसके उत्तराधिकार के मामले में मूल्यांकन से संबंधित हैं, निम्नानुसार हैं: -

“25. (3) यदि कोई व्यवसाय, पेशा या व्यवसाय, जिस पर भारतीय आयकर अधिनियम, 1918 (1918 का VII) के प्रावधानों के तहत किसी भी समय कर लगाया गया था, को बंद कर दिया जाता है, तो, जब तक कि कोई उत्तराधिकार न हो जिसके आधार पर उप-धारा (4) के प्रावधान लागू किए गए हैं: आय, लाभ के संबंध में कोई कर देय नहीं होगा, पिछले वर्ष के अंत और इस तरह के बंद होने की तारीख तक, और निर्धारित आगे दावा कर सकता है कि पिछले वर्ष की आय, लाभ को उक्त अवधि की आय, लाभ माना जाएगा। जहां ऐसा कोई दावा किया जाता है, वहां उक्त अवधि की आय, लाभ के आधार पर एक आकलन किया जाएगा, और यदि पिछले वर्ष की आय, लाभ के संबंध में कर की राशि पहले ही भुगतान की जा चुकी है, जो इस तरह के आकलन के आधार पर देय राशि से अधिक है, अंतर का धनवापसी दिया जाएगा।

25. (4) जहां वह व्यक्ति जो भारतीय आयकर (संशोधन) अधिनियम, 1939 (1939 का VII) के प्रारंभ में कोई व्यवसाय, पेशा या व्यवसाय कर रहा था, जिस पर भारतीय आयकर अधिनियम, 1918 के प्रावधानों के तहत किसी भी समय कर लगाया गया था, किसी अन्य व्यक्ति द्वारा ऐसी क्षमता में उत्तराधिकार हो जाता है, परिवर्तन केवल साझेदारी के संविधान में परिवर्तन नहीं है, पहले उल्लिखित व्यक्ति द्वारा पिछले वर्ष के अंत और ऐसे उत्तराधिकार की तारीख के बीच की अवधि की आय, लाभ के संबंध में कोई कर देय नहीं होगा, और ऐसा व्यक्ति आगे दावा कर सकता है कि पिछले वर्ष की आय, लाभ को उक्त अवधि का आय लाभ माना जाएगा। जहां ऐसा कोई दावा किया जाता है, वहां उक्त अवधि की आय, लाभ के आधार पर मूल्यांकन किया जाएगा, और, यदि पिछले वर्ष की आय, लाभ के संबंध में कर की राशि का भुगतान पहले ही किया जा चुका है, जो इस तरह के आकलन के आधार पर देय राशि से अधिक है, अंतर का एक धनवापसी दिया जाएगा:

बशर्ते कि उप-धाराएं (3) और (4) लागू नहीं होंगी-

(ए) जहां व्यापार, पेशे या व्यवसाय से आय, लाभ का आकलन पहली बार 1 अप्रैल, 1920 से शुरू होने वाले वर्ष के लिए या 1 अप्रैल, 1921 से शुरू होने वाले वर्ष के लिए सुपर-टैक्स के रूप में किया गया था;

(बी) एक व्यवसाय, पेशे या व्यवसाय के लिए जिस पर भारतीय आयकर अधिनियम, 1886 (1886 का II) के तहत किसी भी समय किसी कंपनी के हाथों में आयकर लगाया गया था, या जिस पर 31 मार्च, 1918 को समाप्त होने वाले मूल्यांकन वर्ष के लिए किसी कंपनी के हाथों में आयकर

लगाया गया होगा, कंपनी उस वर्ष अस्तित्व में थी और 31 मार्च, 1917 को समाप्त होने वाले वर्ष में भी अस्तित्व में थी।

11. धारा 26, जो धारा 25(4) की व्याख्या में कुछ सहायक है, निम्नलिखित शब्दों में है:-

(1)जहां , धारा 23 के तहत मूल्यांकन करते समय, यह पाया जाता है कि किसी फर्म के गठन में कोई परिवर्तन हुआ है या किसी नव फर्म का गठन किया गया है, तो मूल्यांकन करते समय गठित फर्म पर मूल्यांकन किया जाएगा:

बशर्ते कि पिछले वर्ष की आय, लाभ भागीदारों की कुल आय को शामिल करने के उद्देश्य से, उन भागीदारों के बीच विभाजित किए जाएंगे जो ऐसे पिछले वर्ष में इसे प्राप्त करने के हकदार थे:

बशर्ते कि जब किसी भागीदार पर आकलित कर की वसूली उससे नहीं की जा सकती है तो उसे मूल्यांकन करते समय गठित फर्म से वसूल किया जाएगा।

(2)जहाँ कोई व्यवसाय, पेशा या व्यवसाय करने वाला व्यक्ति किसी अन्य व्यक्ति द्वारा ऐसी क्षमता में उत्तराधिकारी हो गया है, ऐसा व्यक्ति और ऐसा अन्य व्यक्ति, धारा 25 की उपधारा (4) के उपबंधों के अधीन रहते हुए, प्रत्येक का मूल्यांकन पिछले वर्ष की आय, लाभ में उसके वास्तविक हिस्से के संबंध में किया जाएगा।

बशर्ते कि, जब व्यक्ति व्यवसाय, पेशे या व्यवसाय में उत्तराधिकारी होता है, तो उत्तराधिकार की तारीख तक उस वर्ष के मुनाफे का आकलन जिसमें उत्तराधिकार हुआ था, और उस वर्ष से पहले के वर्ष के लिए उस व्यक्ति पर ऐसा किया जाएगा जो उसके उत्तराधिकारी के रूप में ऐसा करता है और उतनी ही राशि तक जितना उत्तराधिकारी व्यक्ति पर बनाया गया होगा, या जब उत्तराधिकारी व्यक्ति पर मूल्यांकन किए गए ऐसे वर्षों में से किसी एक के लिए किए गए मूल्यांकन के संबंध में कर उससे वसूल नहीं किया जा सकता है, तो यह उत्तराधिकारी व्यक्ति द्वारा देय और वसूली योग्य होगा, और ऐसा व्यक्ति उस व्यक्ति से वसूली करने का हकदार होगा जो इस तरह से भुगतान किए गए किसी भी कर की राशि में उत्तराधिकारी रहा है।

12. इन प्रावधानों के अलावा, सामान्य खंड अधिनियम, 1897 की धारा 3 (42) को ध्यान में रखना आवश्यक होगा, जिसे नीचे पुनः प्रस्तुत किया गया है:

“3. इस अधिनियम में और इस अधिनियम के लागू होने के बाद बनाए गए सभी केन्द्रीय अधिनियमों और विनियमों में, जब तक कि विषय या संदर्भ में कोई बात प्रतिकूल न हो।—

(42) 'व्यक्ति' में कोई कंपनी या संघ या व्यक्तियों का निकाय शामिल होगा, चाहे वह निगमित हो, या नहीं;

13. वर्तमान मामले में, तथ्यों को फिर से प्रस्तुत करना उचित होगा। 1932 में संयुक्त हिंदू परिवार बाधित हो गया। इसकी जगह एक साझेदारी ने ले ली। उस साझेदारी ने मूल्यांकन के वर्ष तक व्यवसाय करना जारी रखा है, जिसके साथ हमें मतलब हैं। किसी भी समय इस साझेदारी को भंग नहीं किया गया था। हुआ यह है कि दो बार साझेदारी के संविधान को बदल दिया गया - सदस्यों को जोड़कर और उनके शेयरों को फिर से परिभाषित करके, पहले दो से और बाद में छह से। हमने जानबूझकर एक विशेष उद्देश्य के लिए तथ्यों को दोहराया है क्योंकि करदाता के वकील श्री भागीरथ दास ने दृढ़ता से तर्क दिया कि कोठा **गोविंदराजुलु चेट्टियार बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास**² में मद्रास उच्च न्यायालय की पूर्ण पीठ के फैसले के मद्देनजर ट्रिब्यूनल का निर्णय सही था। जहां तक इस फैसले का सवाल है, तथ्य यह था कि एक संयुक्त हिंदू परिवार को भंग कर दिया गया था, और इसकी जगह उन सदस्यों द्वारा भागीदारों के रूप में ली गई थी। धारा 25(4) की प्रयोज्यता के संबंध में इस स्थिति से निपटते समय, मद्रास उच्च न्यायालय के लॉर्डशिप ने निम्नानुसार टिप्पणी की: –

जब एक हिंदू संयुक्त परिवार अलग हो जाता है और उसके सदस्य साझेदारी में पारिवारिक व्यवसाय करते हैं, तो स्वामित्व में बदलाव होता है। व्यवसाय अब संयुक्त परिवार के स्वामित्व में नहीं है, बल्कि फर्म के पास है, जो एक पूरी तरह से अलग इकाई है, और तथ्य यह है कि पहले की तरह मुनाफे को समान व्यक्तियों के बीच समान रूप से विभाजित किया जाता है, इससे कोई फर्क नहीं पड़ता। जब ऐसा परिवर्तन होता है, तो धारा 26 (2) के अर्थ के भीतर उत्तराधिकार होता है। ऐसा होने के नाते, यहां करदाता धारा 25 (4) के लाभ का हकदार है।

14. यदि धारा 26 (2) का संदर्भ दिया जाता है, तो यह पाया जाएगा कि यह कमोबेश उसी वाक्यांश विज्ञान का उपयोग करता है जो धारा 25 (4) में उपयोग किया जाता है। धारा 25(4) की प्रयोज्यता के लिए, निम्नलिखित चार शर्तों को पूरा करना होगा जैसा कि **सैत नागजी पुरुषोत्तम एंड कंपनी बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास (अब केरल)**³ में सर्वोच्च न्यायालय के लॉर्डशिप द्वारा देखा गया

² 12 I.T.R. 97.

³ 51 I.T.R. 849.

था

1. व्यवसाय को 1918 अधिनियम के तहत कर के लिए चार्ज किया जाना चाहिए;
 2. राहत का दावा करने वाले व्यक्ति द्वारा 1 अप्रैल, 1939 को व्यवसाय किया जाना चाहिए था।
 3. 1 अप्रैल, 1939 को व्यवसाय करने वाले व्यक्ति को व्यवसाय करने वाले मालिक के रूप में किसी अन्य व्यक्ति द्वारा उत्तराधिकारी बनाया जाना था; और
 4. उत्तराधिकार केवल फर्म के संविधान में बदलाव नहीं था।
15. वर्तमान मामले में, केवल पहली शर्त संतुष्ट है; बाकी तीन नहीं हैं। निस्संदेह, व्यवसाय अपनी शुरुआत से ही वही रहा है जबकि 1 अप्रैल, 1939 को इसे चलाने वाला व्यक्ति वही नहीं है जो राहत का दावा कर रहा है। वह व्यक्ति जो 1 अप्रैल, 1939 से व्यवसाय कर रहा था, फर्म है, जबकि राहत का दावा फर्म के तीन भागीदारों द्वारा किया जाता है। व्यवसाय करने वाले व्यक्ति का कोई उत्तराधिकार नहीं है क्योंकि उत्तराधिकार के लिए व्यवसाय करने वाले व्यक्ति को इसके साथ कुछ भी करना बंद करना पड़ता है। व्यवसाय करने वाली फर्म का अस्तित्व समाप्त नहीं हुआ है। वर्तमान मामले में तथाकथित उत्तराधिकार केवल फर्म के संविधान में बदलाव है। यदि न्यायाधिकरण ने इन शर्तों को ध्यान में रखा होता, तो हमें इसमें कोई संदेह नहीं है कि करदाता को धारा 25 (4) के तहत राहत की अनुमति नहीं दी गई होती। हमने इस मामले में जो दृष्टिकोण अपनाया है, उसे **मेसर्स होशियारपुर इलेक्ट्रिक सप्लाइ कंपनी बनाम आयकर आयुक्त, पटियाला**⁴ के मामले में इस न्यायालय के निर्णय से समर्थन मिलता है और **आयकर आयुक्त, पश्चिम बंगाल बनाम एडब्ल्यू फिगीज एंड कंपनी**⁵ में सर्वोच्च न्यायालय के फैसले से। यह भी उल्लेख किया जा सकता है कि करदाता को राहत देने के लिए, हमें व्यवसाय को चार भागों में विभाजित करना होगा और फिर निष्कर्ष पर पहुंचना होगा यह कि तीन दावेदारों की तुलना में व्यवसाय के उस हिस्से में उत्तराधिकार है। राहत की अनुमति देने वाले अनुभाग की योजना यह है कि व्यवसाय एक होना चाहिए और इसे राहत के प्रयोजनों के लिए विभाजित नहीं किया जाना है। इसके अलावा, उत्तराधिकार का अर्थ है कि व्यवसाय करने वाली एक इकाई का अंत है और इसकी जगह एक नई इकाई द्वारा ली गई है। यदि इस मामले के तथ्यों को ध्यान में रखा जाता है, तो यह स्पष्ट होगा कि इकाई में कोई

⁴ I.T.R. No. 9 of 1965 decided on 26th February, 1970.

⁵ 25 T.R. 405

बदलाव नहीं हुआ है क्योंकि परिवर्तन केवल फर्म के संविधान में हुआ है और यह अपने आप में धारा 25 (4) के तहत राहत की अनुमति नहीं देता है।

16. श्री भागीरथ दास ने हमारा ध्यान **ओ.आर.एम. एसपी एसवी मयप्पा चेट्टियार बनाम आयकर आयुक्त, मद्रास⁶** और **आयकर आयुक्त, बॉम्बे बनाम पी ई पोल्सन⁷**, इस तर्क के लिए कि तीन दावेदारों के संयुक्त हिंदू परिवार के विघटन के कारण व्यवसाय का उत्तराधिकार है। इन निर्णयों का वर्तमान मामले के तथ्यों पर कोई प्रभाव नहीं है।
17. इस फैसले से अलग होने से पहले हम जिस एकमात्र मामले से निपट सकते हैं, वह **दुलीचंद लक्ष्मीनारायण बनाम आयकर आयुक्त, नागपुर** है, जिस पर ट्रिब्यूनल ने अपना निर्णय आधारित किया है। संबंधित परिच्छेद, जिसने ट्रिब्यूनल के दिमाग को प्रभावित किया है, रिपोर्ट के पृष्ठ 541 पर है और नीचे उद्धृत किया गया है: -

“पूर्वगामी चर्चा से यह स्पष्ट है कि अंग्रेजी के साथ-साथ भारतीय कानून ने कुछ विशिष्ट उद्देश्यों के लिए, जिनमें से कुछ ऊपर संदर्भित हैं, अपनी कठोर धारणाओं को शिथिल कर दिया है और एक फर्म को एक सीमित व्यक्तित्व का विस्तार किया है। फिर भी, कानून की दोनों प्रणालियों में दृढ़ता से स्थापित साझेदारी की सामान्य अवधारणा अभी भी यह है कि एक फर्म कानून में एक इकाई या 'व्यक्ति' नहीं है, बल्कि केवल व्यक्तियों का एक संघ है और एक फर्म नाम केवल उन व्यक्तियों का सामूहिक नाम है जो फर्म का गठन करते हैं। दूसरे शब्दों में, एक फर्म नाम केवल एक अभिव्यक्ति है, केवल उन व्यक्तियों को नामित करने का एक जटिल तरीका है जो साझेदारी में व्यवसाय करने के लिए सहमत हुए हैं। अंग्रेजी न्यायशास्त्र के सिद्धांतों के अनुसार, जिसे हमने अपनाया है, - कानूनी अधिकारों को निर्धारित करने के प्रयोजनों के लिए - 'कानून के लिए ज्ञात फर्म जैसी कोई चीज नहीं है जैसा कि जेम्स, एल जे ने ऐक्सपार्टे कॉर्बेट में कहा था: **पुनःशैंड⁸** में। इन परिस्थितियों में सामान्य खंड अधिनियम, 1897 की धारा 3(42) में निहित 'व्यक्ति' शब्द की परिभाषा को भारतीय भागीदारी अधिनियम की धारा 4 में आयात करना, 'वकीलों, अंग्रेजी या भारतीय' के अनुसार, साझेदारी कानून के विषय के प्रति पूरी तरह से प्रतिकूल होगा क्योंकि वे इसे जानते हैं और समझते हैं। इस मामले के इस दृष्टिकोण में इस देश में यह लगातार माना गया है कि एक फर्म किसी अन्य फर्म या व्यक्तियों के साथ साझेदारी में प्रवेश करने की हकदार नहीं है। उन निर्णयों का विस्तार से

⁶ 11 I.T.R 247

⁷ 13 I.T.R 384

⁸ 1880. L.R. 14 Ch. 122,126.

उल्लेख करना आवश्यक नहीं है, जिनमें से कई **जबलपुर आइस मैनुफैक्चरिंग एसोसिएशन बनाम आयकर आयुक्त, मध्य प्रदेश⁹** में उद्धृत किए जाएंगे, जिसका संदर्भ पहले ही दिया जा चुका है। हमें केवल **भगवान जी मोरारजी गोकुलदास बनाम एलेम्बिक केमिकल वर्क्स कंपनी लिमिटेड और अन्य¹⁰** के मामले का उल्लेख करने की आवश्यकता है, जहां प्रिवी काउंसिल द्वारा यह निर्धारित किया गया है कि भारतीय कानून ने भागीदारों के अलावा एक फर्म को कानूनी व्यक्तित्व नहीं दिया है। इस विचार को इस न्यायालय द्वारा **पश्चिम बंगाल के आयकर आयुक्त बनाम एडब्ल्यू फिगीज एंड कंपनी और अन्य¹¹** मामले में की गई टिप्पणियों का समर्थन मिलता है।

केवल यह तथ्य कि प्रत्येक भागीदार फर्म के व्यवसाय को आगे बढ़ाने का हकदार है, इस निष्कर्ष पर नहीं पहुंच सकता है कि जब फर्म के भागीदारों में से एक सेवानिवृत्त होता है, तो फर्म का उत्तराधिकार उसके उत्तराधिकारियों द्वारा होता है जब उन्हें भागीदारों के रूप में उसके स्थान पर लिया जाता है। ऐसी स्थिति केवल फर्म के पुनर्गठन को लाती है। इस प्रकार, जहां तक वर्तमान विवाद का संबंध है, इस मामले की कोई प्रासंगिकता नहीं है।

18. ऊपर दर्ज कारणों के लिए, हम प्रश्न संख्या 1, 2 और 3 का उत्तर देते हैं ; भागीदारों के मामले में, हमें संदर्भित, नकारात्मक में। हमने पहले ही स्पष्ट कर दिया है कि सभी तीन प्रश्न समान रूप से लिखे गए हैं। वे संख्या में तीन हैं क्योंकि वे तीन व्यक्तियों से संबंधित हैं।

लागत के बारे में कोई आदेश नहीं होगा।

अस्वीकरण : स्थानीय भाषा में अनुवादित निर्णय वादी के सीमित उपयोग के लिए है ताकि वह अपनी भाषा में इसे समझ सके और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यवहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए निर्णय का अंग्रेजी संस्करण प्रमाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य के लिए उपयुक्त रहेगा।

ओमेश

⁹ (1955) 27 I.T.R 88

¹⁰ A.I.R 1948 P.C. 100.

¹¹ (1953) 24 I.T.R.405.

प्रशिक्षु न्यायिक अधिकारी

चंडीगढ़ न्यायिक अकादमी