

मेसर्स भोर इंडस्ट्रीज लिमिटेड

बनाम

आयकर आयुक्त, बॉम्बे सिटी ।

(और इससे संबन्धित अपीलें)

[जे.एल. कपूर, एम. हिदायतुल्ला और जे. सी. शाह, जे.जे.]

12 जनवरी, 1961

*आयकर- लाभांश आय का आकलन- भारतीय राज्य में निगमित कंपनी का बाद में विलय हो गया- विलयित राज्य में भारतीय आयकर अधिनियम का विस्तार- विलयित राज्य को कराधान रियायतें- का दायरा- गैर-वितरित लाभ के शेयरधारकों का मूल्यांकन- कराधान से छूट- वितरित माने गए लाभांश की गणना- ब्याज की कटौती- विलय किए गए राज्य (कराधान रियायतें) आदेश, 1949, पैरा 12- भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 (1922 का द्वितीय), धारा 14(2)(सी), 18 ए(8), 23 ए।*

अपीलकर्ता को 1944 में भोर के पूर्व राज्य में शेयरों द्वारा सीमित एक निजी कंपनी के रूप में शामिल किया गया था, जिसका पंजीकृत कार्यालय भोर में था। कंपनी के शेयरधारक उस समय ब्रिटिश भारत के निवासी थे। राज्यों के विलय (राज्यपालों के प्रांत) आदेश, 1949 के आधार पर, 1 अगस्त 1949 से राज्य का बंबई प्रांत में विलय कर दिया गया। भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 के प्रावधानों को 1 अप्रैल, 1949 से विलयित राज्य तक बढ़ा दिया गया था। अधिनियम की धारा 60-ए द्वारा दी गई शक्ति के तहत, जो केंद्र सरकार को सामान्य या विशेष आदेश देकर छूट या अन्य संशोधन देकर विलय किए गए राज्यों पर अधिनियम को लागू करने में किसी भी कठिनाई को दूर करने में सक्षम बनाती है, केंद्र सरकार ने विलय किए गए राज्यों (कराधान रियायतें) आदेश, 1949 को अधिसूचित किया। उस आदेश के पैराग्राफ 12 में कहा गया

है कि "भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 23 ए के प्रावधान 1 अगस्त, 1949 से पहले समाप्त होने वाले किसी भी पिछले वर्ष के लाभ और मुनाफे के संबंध में लागू नहीं किए जाएंगे, जब तक कि राज्य कानून में इसके अनुरूप कोई प्रावधान न हो। 1946 और 1947 में कंपनी की कुल विश्व आय क्रमशः 6,57,084 रुपये और 7,80,125 रुपये थी और उन वर्षों के लिए कंपनी ने 2,580 रुपये और 1,140 रुपये का लाभांश घोषित किया। मूल्यांकन वर्ष 1947-48 और 1948-49 के लिए, लेखा वर्ष 1946 और 1947 के अनुरूप, आयकर अधिकारियों ने कंपनी का मूल्यांकन अनिवासी के रूप में किया; निर्धारण वर्ष 1947-48 के लिए, अधिकारी ने माना कि 1946 के लिए ब्रिटिश भारत में कंपनी की कर निर्धारण योग्य आय को अधिनियम की धारा 23 ए के तहत शेयरधारकों के बीच उनकी शेयरधारिता के अनुपात में वितरित माना जाना चाहिए, जबकि लेखा वर्ष 1947 के लिए, करों को घटाकर कुल विश्व आय को वितरित माना गया था, दर के उद्देश्यों को छोड़कर, भोर राज्य में आय के अनुपातिक भाग को अलग रखा गया था। "मानित लाभांश" की गणना में आयकर अधिकारी ने धारा 23 ए(1) के तहत आयकर और सुपर-टैक्स के साथ-साथ मूल्यांकन योग्य आय से धारा 18 ए(8) के तहत कंपनी पर लगाए गए ब्याज की कटौती नहीं की। कंपनी और शेयरधारकों ने दावा किया (1) कि विलय किए गए राज्य (कराधान रियायतें) आदेश, 1949 के पैरा 12 ने आयकर अधिकारी को खाते के लाभ और मुनाफे के संबंध में अधिनियम की धारा 23 ए के तहत आदेश देने से रोक दिया। 31 दिसंबर 1946 और 31 दिसंबर 1947 को समाप्त होने वाले वर्ष, जो 1 अगस्त 1949 से पहले समाप्त होने वाले वर्ष थे, और (2) कि, किसी भी मामले में, काल्पनिक लाभांश की गणना से पहले धारा 18 ए(8) के तहत ब्याज को आयकर के साथ काटा जाना चाहिए था। एक और तर्क उठाया गया कि चूंकि विचाराधीन लाभांश को भोर राज्य में घोषित किया गया और वहीं प्राप्त किया गया माना जाएगा, जब तक कि धारा 23 ए में बनाई गई कल्पना पर एक और कल्पना नहीं

गढ़ी गई हो कि लाभांश को कर योग्य क्षेत्रों में प्राप्त किया गया माना जाना चाहिए, उन पर कर नहीं लगाया जा सकता था।

अभिनिर्धारित किया गया: (1) विलयित राज्य (कराधान रियायतें) आदेश, 1949 के पैरा 12 में अभिव्यक्ति "किसी भी पिछले वर्ष" का तात्पर्य 1 अगस्त 1949 से पहले और समाप्त होने वाले सभी पिछले वर्षों से नहीं है, बल्कि इसका मतलब केवल एक पिछला वर्ष है, जो निर्धारण वर्ष 1949-50 के प्रयोजनों के लिए पिछला वर्ष होगा, लेकिन छूट पाने के लिए, अगस्त 1949 के पहले दिन से पहले समाप्त होना चाहिए;

(2) भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 की धारा 23ए के तहत कल्पना की शक्ति, जो लाभांश को इस प्रकार वितरित करती है, जो कि संचय और प्राप्ति के सभी प्रश्नों से परे है, और जो वितरित माना जाता है उसे वितरित किया जाना चाहिए। इसे उस व्यक्ति द्वारा अर्जित और प्राप्त किया हुआ माना जाएगा जिसे इसे वितरित किया जाना माना जाता है;

(3) अधिनियम की धारा 14(2)(सी) आय के केवल उस हिस्से को बचाती है जो राज्य में अर्जित होने के कारण कर योग्य क्षेत्रों में मूल्यांकन योग्य नहीं है और कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय पर धारा 23ए के संचालन को प्रभावित नहीं करती है, जो विलय के बाद राज्य में अधिनियम के विस्तार से पहले भी भारतीय आयकर अधिनियम के लागू होने के कारण, अधिनियम के तहत मूल्यांकन योग्य थी;

(4) अधिनियम की धारा 18A(8) की शब्दावली, जिसके तहत कर के साथ ब्याज की वसूली की जाती है, यह नहीं दर्शाता है कि इसे कर के रूप में माना जाएगा, बल्कि इसके स्वरूप को ब्याज के रूप में बरकरार रखा गया है, और चूंकि धारा 23A केवल आयकर की कटौती की बात करता है, उस धारा के तहत ब्याज के संबंध में कोई कटौती नहीं की जा सकती है।

सिविल अपीलिय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील संख्या 158 से 164/1960 तक

आईटीए संख्या 7505, 7506, 5046 से 5048, 5149 और 5150/1956-57 में  
बॉम्बे उच्च न्यायालय के 8 अक्टूबर, 1958 के फैसले और आदेश से अपील।

ए.वी. विश्वनाथ शास्त्री, एस.एन. एंडली, जेबी दादाचंजी, रामेश्वर नाथ और पीएल  
वोहरा, अपीलकर्ता के लिए।

प्रतिवादी की ओर से आर. गणपति अय्यर और डी. गुप्ता।

1961. 12 जनवरी

न्यायालय का निर्णय हिदायतुल्लाह, जे. द्वारा पारित गया।

ये सात अपीलें आयकर अपीलिय न्यायाधिकरण, बॉम्बे द्वारा संदर्भित एक मामले  
में 8 अक्टूबर, 1958 के उच्च न्यायालय के फैसले और आदेश के खिलाफ बॉम्बे उच्च  
न्यायालय द्वारा दिए गए प्रमाण पत्र पर दायर की गई हैं।

पहला अपीलकर्ता भोर इंडस्ट्रीज लिमिटेड है, जो 1944 में पूर्व भोर राज्य में  
निगमित कंपनी थी और इसका पंजीकृत कार्यालय भी भोर शहर में स्थित था। यह भोर  
राज्य में कपड़े की रंगाई, छपाई और ब्लीचिंग, कपड़ा प्रूफिंग आदि का व्यवसाय करती  
थी। शेष पांच अपीलकर्ता इस कंपनी के शेयरधारक हैं, जो कि, निश्चित रूप से, सम्बद्ध  
समय में शेयरों द्वारा सीमित एक निजी कंपनी थी। हम इन अपीलों में कंपनी के लेखा  
वर्षों, 1946 और 1947 से चिंतित हैं। इन वर्षों के दौरान, कंपनी की आय इस प्रकार  
थी: -

मूल्यांकन वर्ष	कुल आय	भारतीय राज्य भोर में अर्जित या उत्पन्न होने वाली आय।	कुल विश्व आय (योग 2 और 3)
1	2	3	4

1947-48	4,32,542 रुपये	2,24,542 रुपये	6,57,084 रुपये
1948-49	4,32, 709 रुपये	3,47,416 रुपये	7,80,125 रुपये

कंपनी ने लाभांश घोषित करने के लिए क्रमशः 17 अगस्त, 1947 और 19 अगस्त, 1948 को भोर में अपनी आम बैठकें आयोजित कीं। लेखा वर्ष 1946 और 1947 के लिए इसने क्रमशः रु. 2,580 और रु.1,140/- का लाभांश घोषित किया।

राज्यों के विलय (राज्यपालों के प्रांत) आदेश, 1949 के आधार पर भोर राज्य का बंबई प्रांत में विलय हो गया, जो 1 अगस्त, 1949 को लागू हुआ। कराधान कानून (विलयित राज्यों का विस्तार और संशोधन) अधिनियम, 1949 के द्वारा, जिसे 31 दिसंबर, 1949 को गवर्नर-जनरल की सहमति प्राप्त हुई, भारतीय आयकर अधिनियम को 1 अप्रैल, 1949 से विलय किए गए राज्यों तक बढ़ा दिया गया। उस अधिनियम ने आयकर अधिनियम में धारा 60ए भी पेश की, जिसके द्वारा किसी भी कठिनाई या विसंगति से बचने के लिए या विलय किए गए राज्यों में आयकर अधिनियम को लागू करने में किसी भी कठिनाई को दूर करने के लिए, छूट, दर में कमी या अन्य संशोधन से संबन्धित एक सामान्य या विशेष आदेश देने के लिए, केंद्र सरकार को शक्ति दी गई थी, यदि वह ऐसा करना आवश्यक या समीचीन समझती हो। इस प्रकार प्रदत्त शक्ति के तहत, केंद्र सरकार ने विलयित राज्य (कराधान रियायतें) आदेश, 1949 को अधिसूचित किया।

कंपनी के लेखा वर्ष, 1946 और 1947 के अनुरूप मूल्यांकन वर्ष 1947-48 और 1948-49 के लिए, आयकर अधिकारियों ने कंपनी का मूल्यांकन अनिवासी के रूप में किया, और माना कि कंपनी भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 23ए के अर्थ में एक सार्वजनिक कंपनी नहीं थी। आयकर अधिकारी जिसने मूल्यांकन वर्ष 1947-48 के लिए धारा 23 ए के तहत आदेश पारित किया था, ने अभिनिर्धारित किया कि 1946 में

कंपनी की ब्रिटिश भारत में कर निर्धारण योग्य आय को घटाकर, शेयरधारकों के बीच उनकी शेयरधारिता के अनुपात में वितरित माना जाना चाहिए। आयकर अधिकारी ने वितरित समझी जाने वाली राशि की गणना इस प्रकार की:

1946 (आकलन वर्ष 1947-48)

कुल आय... रु. 4,32,542

कर... रु. 1,89,237

लाभांश के रूप में वितरण के लिए उपलब्ध राशि... रु. 2,43,305

लाभांश घोषित... रु. 2,580

उपलब्ध और वितरित समझी गई राशि का शेष... रु. 2,40,725

लेखा वर्ष 1947 के लिए, आयकर अधिकारी ने लाभांश के रूप में वितरण के लिए उपलब्ध राशि के रूप में करों को घटाकर कुल विश्व आय को माना। उनके अनुसार वह राशि इस प्रकार थी:

1947 (आकलन वर्ष 1948-49)

कुल आय... 4,32,709 रु.

भोर राज्य में आय... 3,47,416 रु.

कुल विश्व आय...रु. 7,80,125

कर... रु. 2,43,399

लाभांश के रूप में वितरण के लिए उपलब्ध राशि .... 5,36,726 रु.

लाभांश घोषित....1,140 रु

वितरण हेतु उपलब्ध धनराशि शेष....5,35,586 रुपये

आयकर अधिकारी ने 19 अगस्त, 1948 को इसे शेयरधारकों के बीच बांट दिया। यह 539.9 रुपये प्रति शेयर निकला। आयकर अधिकारी ने तब 539.9 रुपये की इस राशि को भोर राज्य में कुल आय के अनुपात में विभाजित किया और शेयरधारकों को प्राप्त पूर्व राशि पर कर लगाया, लेकिन शेष राशि को शामिल किया गया और केवल दर के प्रयोजनों के लिए विचार किया गया। न्यायाधिकरण ने मामले में शेयरधारकों में से एक (पुष्पकुमार एम डी थैकर्स) के मामले का हवाला देते हुए इसे इस प्रकार दर्शाया:-

"उनके 90 शेयरों पर 5,35,586 रुपये का हिस्सा 539.9 रुपये प्रति शेयर की दर से 50,211/- रुपये बनता है। 50,211 रुपये की इस राशि को पहले से बताए गए अनुपात में दो छोटी राशियों में विभाजित किया गया था और 27,851 रुपये की राशि वास्तव में कर के दायरे में लाई गई थी जबकि भोर राज्य की 3,47,416/- रुपये की आय के कारण 22,360/- रुपये की राशि केवल दर प्रयोजनों के लिए कुल आय में शामिल की गई थी।"

इन "मानित लाभांश" की गणना में, दोनों आयकर अधिकारियों ने धारा 18 ए(8) के तहत कंपनी पर लगाए गए ब्याज को धारा 23 ए(1) के तहत आयकर और सुपर-टैक्स के साथ मूल्यांकन योग्य आय से नहीं घटाया।

कंपनी के साथ-साथ शेयरधारकों ने अपीलीय सहायक आयुक्त के समक्ष अपील की, लेकिन उनकी अपील असफल रही। न्यायाधिकरण में उनकी आगे की अपीलें भी खारिज कर दी गईं। उन्होंने यह दलील दी कि धारा 23 ए कंपनी पर लागू नहीं थी, कि लाभांश के काल्पनिक वितरण से उत्पन्न होने वाली आय पर शेयरधारकों को प्राप्त राशि पर कर नहीं लगाया जा सकता था क्योंकि धारा 23 ए उन पर लागू नहीं होती थी, और वे रियायती आदेश द्वारा उसी तरह संरक्षित थे जिस तरह कंपनी थी। उन्होंने यह तर्क

भी उठाया कि वितरण के लिए उपलब्ध राशि की शेष राशि का निर्धारण करने में, धारा 18 ए(8) के तहत लगाए गए ब्याज में कटौती की जानी चाहिए थी। इन सभी दलीलों को विभाग और न्यायाधिकरण ने स्वीकार नहीं किया।

कंपनी और शेयरधारकों के कहने पर, न्यायाधिकरण ने मामले का एक विवरण तैयार किया, और निर्णय के लिए तीन प्रश्नों को उच्च न्यायालय को भेजा। ये प्रश्न इस प्रकार थे:

"1. क्या विलय किए गए राज्य (कराधान रियायतें) आदेश, 1949 के अनुच्छेद 12 ने आयकर अधिकारी को 31 दिसंबर, 1946/31 दिसम्बर, 1947? को समाप्त पिछले वर्ष के लाभ और मुनाफे के संबंध में निर्धारित कंपनी के मामले में धारा 23 ए के तहत आदेश देने से रोक दिया है?

2. क्या वर्ष 1946/1947 के लाभ और मुनाफे के संबंध में धारा 23 ए के तहत आदेश देते समय उस पिछले वर्ष की मूल्यांकन योग्य आय को न केवल उसके संबंध में कंपनी द्वारा देय आयकर और सुपरटैक्स की राशि से कम किया जाना है, बल्कि धारा 18 ए के प्रावधानों के अनुसार उस पर लगाए गए ब्याज की राशि से भी घटाया जाना है?

3. वर्ष 1947 के कंपनी के मुनाफे के संबंध में धारा 23 ए के तहत आयकर अधिकारी द्वारा पारित आदेश और आयकर अधिकारी द्वारा धारा 23 ए के तहत शेयरधारक पुष्पकुमार को किए गए वितरण में उनके आनुपातिक हिस्से के रूप में 17,641 रुपये की राशि आवंटित करना और धारा 14(2)(सी) के प्रावधानों को ध्यान में रखते हुए,



क्या 17,641 रुपये की उक्त राशि को कर लगाने के उद्देश्य से उसकी कुल आय में उचित रूप से शामिल किया गया है?"

तीसरा प्रश्न एक विशिष्ट प्रश्न था, क्योंकि राशि में भिन्नता वाले अन्य शेयरधारकों के मामले में भी इसी तरह के प्रश्न उठे थे। न्यायाधिकरण ने कहा कि 17,641/- रुपये की राशि, न्यायाधिकरण द्वारा दिए गए कुछ निर्देशों के मद्देनजर 50,211 रुपये की जगह लेती है। उच्च न्यायालय ने संदर्भ का निपटारा करते हुए प्रश्न संख्या 1 के दूसरे भाग के रूप में एक और प्रश्न तैयार किया, जो इस प्रकार है:

"क्या विलय किए गए राज्य (कराधान रियायतें) आदेश, 1949 का अनुच्छेद 12, आयकर अधिकारी को धारा 23 ए के तहत कोई भी आदेश देने से रोकता है ताकि मूल्यांकन वर्ष 1949-50 के लिए निर्धारित शेयरधारकों को उनके लाभ और मुनाफे के संबंध में प्रभावित किया जा सके?"

उच्च न्यायालय ने पहले और दूसरे प्रश्न और उसके द्वारा तय किये गये प्रश्न का उत्तर नकारात्मक और तीसरे प्रश्न का सकारात्मक उत्तर दिया। हालाँकि, उच्च न्यायालय ने आयकर अधिनियम की धारा 66 ए के तहत एक प्रमाण पत्र प्रदान किया, और वर्तमान अपीलें दायर की गई हैं। उच्च न्यायालय के समक्ष उठाए गए विवाद हमारे सामने उठाए गए हैं। कंपनी दो मूल्यांकन वर्षों, 1947-48 और 1948-49 में धारा 23 ए के लागू होने पर सवाल उठाती है जबकि शेयरधारक मूल्यांकन वर्ष, 1949-50 में कंपनी और उन पर धारा 23 ए के लागू होने पर सवाल उठाते हैं। कंपनी और शेयरधारकों दोनों का तर्क है कि उपलब्ध अधिशेष का पता लगाने के लिए धारा 18 ए(8) के तहत ब्याज को आयकर के साथ काटा जाना चाहिए था। शेयरधारक वितरित मानी जाने वाली शेष राशि की पूरी राशि के संबंध में धारा 14(2)(सी) के लाभ का दावा करते हैं।

आरंभ करने के लिए, यह याद रखना चाहिए कि भारतीय आयकर अधिनियम 1 अप्रैल, 1949 से भोर राज्य में लागू किया गया था, और इसके विलय से पहले भोर राज्य में कोई आयकर कानून लागू नहीं था। यह स्थिति कई अन्य भारतीय राज्यों में भी हुई, जिनका ब्रिटिश भारत के प्रांतों में विलय हो गया। तथ्य यह है कि पिछले वर्ष की आय, लाभ या प्राप्ति पर मूल्यांकन वर्ष में आयकर लगाया जाता है, इससे विलय किए गए राज्यों में रहने वाले व्यक्तियों को आय पर कर का भुगतान करना पड़ता है, लेकिन भारतीय आयकर अधिनियम के विस्तार के लिए, वह आय या तो बिल्कुल भी आयकर के लिए उत्तरदायी नहीं थी या कम दर पर उत्तरदायी थी। आशंकित कठिनाइयों और विसंगतियों को देखते हुए, विस्तार अधिनियम ने ही ऐसी विसंगतियों और कठिनाइयों को दूर करने की शक्ति दी। धारा 60ए को आयकर अधिनियम में जोड़ा गया, और यह इस प्रकार है:

"यदि केंद्र सरकार किसी भी कठिनाई या विसंगति से बचने के लिए, या किसी भी कठिनाई को दूर करने के लिए ऐसा करना आवश्यक या समीचीन समझती है, जो विलय किए गए राज्यों में इस अधिनियम के विस्तार के परिणामस्वरूप उत्पन्न हो सकती है, तो केंद्र सरकार, सामान्य रूप से या विशेष आदेश, किसी भी वर्ग की आय के पक्ष में, या किसी व्यक्ति या व्यक्तियों के वर्ग की संपूर्ण आय या उसके किसी भाग के संबंध में आयकर के संबंध में छूट, दर में कमी या अन्य संशोधन कर सकती है....."

इस शक्ति को आगे बढ़ाते हुए रियायत आदेश, 1949 पारित किया गया था। हम केवल रियायती आदेश, 1949 के पैराग्राफ 12 से चिंतित हैं, जिस पर कंपनी और शेयरधारकों ने भरोसा किया है, जो हमारे समक्ष अपीलकर्ता हैं। पैराग्राफ 4, 5 और 6 का उल्लेख करना आवश्यक नहीं है, जिसका संदर्भ तर्कों में दिया गया था, क्योंकि वे

एक भारतीय राज्य में आय से संबंधित हैं, जिस पर इन मामलों में बिल्कुल भी कर नहीं लगाया गया है।

पैरा 12 में धारा 23 ए को 1 अगस्त 1949 को या उसके बाद समाप्त होने वाले पिछले वर्ष पर लागू करने का प्रावधान है, लेकिन 1 अगस्त 1949 से पहले समाप्त होने वाले पिछले वर्ष पर नहीं। इसे यहां उद्धृत किया जा सकता है:

"भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 23 ए के प्रावधानों को 1 अगस्त 1949 से पहले समाप्त होने वाले किसी भी पिछले वर्ष के लाभ और मुनाफे के संबंध में लागू नहीं किया जाएगा, जब तक कि राज्य कानून में इसके अनुरूप कोई प्रावधान न हो।"

विस्तार अधिनियम, धारा 60 ए और रियायती आदेश, 1949 को एक साथ पढ़ने पर निम्नलिखित स्थिति सामने आती है। भारतीय आयकर अधिनियम विलयित राज्यों में मूल्यांकन वर्ष 1949-50 (1 अप्रैल, 1949 से 31 मार्च, 1950) से लागू होता है। पिछले वर्षों की समसामयिक जानकारी दी गई। जो कठिनाई महसूस होने की संभावना थी वह इस तथ्य के संबंध में थी कि बंबई प्रांत के साथ विलय 1 अगस्त 1949 से शुरू हुआ था, न कि 1 अप्रैल 1949 से। धारा 14 (2) (सी) के तहत छूट के संबंध में, छूट वाली आय के पैराग्राफ 5 और 6 को लागू करके स्थिति को यथावत रखा गया था। इन दो पैरा ने राज्य दर को उस छूट प्राप्त आय पर लागू कर दिया। इसी प्रकार, 31 मार्च, 1948 के बाद समाप्त होने वाले पिछले वर्षों का मूल्यांकन भारतीय आयकर में किया जाना था, लेकिन राज्य दरों पर गणना किए गए कर पर भारतीय दरों पर गणना किए गए कर की अधिकता को छूट के रूप में दिया जाना था, और अगस्त 1, 1948 से पहले समाप्त होने वाले किसी भी पिछले वर्ष की कंपनियों के भारतीय राज्य में अर्जित मुनाफे और लाभ को धारा 23 ए से बचाया गया था, जब तक कि राज्य में धारा 23 ए

के अनुरूप कोई प्रावधान न हो। यह याद रखना चाहिए कि वर्तमान मामले में आयकर अधिकारी ने धारा 23 ए के तहत अपने आदेश से कंपनी के शेयरधारकों की भोर राज्य आय को लाभांश के रूप में वितरित करने की मांग नहीं की थी; उन्होंने अपने आदेश को ब्रिटिश भारतीय आय तक सीमित कर दिया। वास्तव में, भोर राज्य में आयकर का कोई कानून नहीं था, और भोर में उत्पन्न होने वाली आय पर कर लगाने का कोई आदेश आयकर अधिकारी द्वारा पारित नहीं किया जा सकता था।

भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 2(5 ए) की परिभाषा के अनुसार, भारतीय राज्य के एक अधिनियम के अनुसरण में गठित एक कंपनी अधिनियम के प्रयोजनों के लिए एक कंपनी थी, और धारा 23 ए के तहत शक्तियों का प्रयोग करने वाला आयकर अधिकारी कर योग्य क्षेत्र के भीतर अर्जित या उत्पन्न होने वाली ऐसी कंपनी की आय को शेयरधारकों के बीच वितरित के रूप में घोषित कर सकता था। भारतीय आयकर अधिनियम की धारा 23 ए(एल) के तहत आदेश पारित करने के विभाग के अधिकार को न्यायाधिकरण के समक्ष चुनौती नहीं दी गई थी, और यह उच्च न्यायालय में निर्णय का विषय नहीं था। कंपनी के साथ-साथ शेयरधारकों की ओर से अभी भी तर्क दिया गया है, कि रियायती आदेश के पैराग्राफ 12 ने धारा 23 ए लागू करके लाभ और मुनाफा कमाया, चाहे वह भोर राज्य में या ब्रिटिश भारत में किया गया हो, और अप्रत्यक्ष रूप से शेयरधारक उसी लाभ के हकदार थे। रियायती आदेश का पैराग्राफ 12 इस बात पर निर्भर करता है कि अगस्त, 1949 के पहले दिन से पहले समाप्त होने वाले किसी पिछले वर्ष के लिए किसी भारतीय राज्य में उसके मुनाफे और लाभ के संबंध में किसी कंपनी का भारतीय आयकर अधिनियम के तहत मूल्यांकन किया जा रहा था या नहीं। एक भारतीय राज्य में भारतीय अधिनियम के लागू होने से, एक कंपनी की आय पर मूल्यांकन वर्ष, 1949-50 से भारतीय आय कर लगने की संभावना थी। रियायती आदेश द्वारा दी गई छूट उन लाभों और मुनाफों के संबंध में लागू होनी थी, जो, लेकिन

छूट के लिए, निर्धारण वर्ष 1949-50 और उसके बाद के वर्षों में शामिल किए गए होते। जहां तक रियायती आदेश के पैराग्राफ 12 का संबंध है, इसने अगस्त, 1949 के पहले दिन से पहले समाप्त होने वाले "किसी भी पिछले वर्ष" की आय के लिए धारा 23 ए के तहत कार्रवाई के संबंध में छूट दी। दिनांक 1 अगस्त 1949 को इसलिए चुना गया क्योंकि प्रांतों के साथ विलय इसी तिथि को हुआ था। शब्द "कोई" 1 अगस्त, 1949 से पहले और समाप्त होने वाले सभी पिछले वर्षों को संदर्भित नहीं करता है, बल्कि मूल्यांकन वर्ष 1949-50 के संबंध में और अगस्त, 1949 के पहले दिन से पहले समाप्त होने वाले पिछले वर्ष को संदर्भित करता है। इसलिए, "किसी भी पिछले वर्ष" शब्द का अर्थ केवल एक पिछला वर्ष है, जो आकलन वर्ष 1949-50 के प्रयोजनों के लिए एक पिछला वर्ष होगा, लेकिन छूट प्राप्त करने के लिए, अगस्त, 1949 के पहले दिन से पहले समाप्त होना चाहिए। इसलिए, छूट वर्णित वर्षों के अलावा पिछले वर्षों पर लागू नहीं होती है, और पिछले वर्षों के संबंध में, रियायत आदेश के अनुच्छेद 12 की आवश्यकता नहीं थी। अन्यथा, पैराग्राफ में उस तारीख का उल्लेख करने की आवश्यकता नहीं होगी जिस दिन पिछला वर्ष समाप्त होना चाहिए।

इस प्रकार यह बिल्कुल स्पष्ट है कि पैराग्राफ 12 उन पिछले वर्षों की आय, लाभ और मुनाफे का प्रावधान करता है जिनका विशेष रूप से उल्लेख किया गया था और जिनके संबंध में इस तथ्य के कारण विसंगतियां उत्पन्न होने की संभावना थी कि विलय 1 अगस्त 1949 को हुआ था, जबकि आयकर अधिनियम 1 अप्रैल, 1949 से लागू हुआ था। इस तथ्य को ध्यान में रखते हुए कि रियायती आदेश में पिछले वर्षों की विशिष्ट शर्तों का स्पष्ट रूप से उल्लेख किया गया है, अपीलकर्ताओं की ओर से इस तर्क को स्वीकार करना संभव नहीं है कि उल्लिखित तिथि से पहले के "सभी" पिछले वर्षों को पैराग्राफ 12 में समझा गया था। उस पैराग्राफ को लागू करना केवल एक पिछले वर्ष तक सीमित होना चाहिए जो 1 अगस्त 1949 से पहले समाप्त हुआ था।

पिछले वर्ष, जिनसे हम चिंतित हैं, क्रमशः 31 दिसंबर, 1946 और 31 दिसंबर, 1947 को समाप्त हुए थे। इस कंपनी के मामले में, पैराग्राफ 12 में दिए गए विवरण का उत्तर देने वाला पिछला वर्ष 31 दिसंबर, 1947 को समाप्त होने वाला पिछला वर्ष होगा। उस पिछले वर्ष के लिए, धारा 23 ए के प्रावधान लागू नहीं थे, और भोर राज्य में किए गए लाभ और मुनाफा बच जाएगा। जहां तक कंपनी का संबंध है, निर्धारण वर्ष 1947-48 में जो स्थिति प्राप्त हुई थी, वह निर्धारण वर्ष 1948-49 में भी प्राप्त होगी, और भोर राज्य में इसके लाभ और मुनाफे पर धारा 23 ए को लागू करने के प्रयोजनों के लिए विचार नहीं किया जा सकता है।

हालाँकि, ब्रिटिश भारत में आय के संबंध में स्थिति भिन्न थी, जो कर योग्य क्षेत्र में कंपनी की कुल आय का गठन करती थी। यह तर्क नहीं दिया गया कि यदि उस आय से लाभांश का वितरण धारा 23 ए में निर्धारित चिह्न से कम था तो कर योग्य क्षेत्रों में कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय पर धारा 23 ए लागू नहीं होगी। इस प्रकार मूल्यांकन वर्ष 1947-48 और 1948-49 के बीच कोई अंतर नहीं है और पहले वर्ष में अपनाई गई गणना पद्धति दूसरे वर्ष पर भी लागू होती है। इस सीमा तक, पहले प्रश्न (प्रथम भाग) के उत्तर को 31 दिसंबर, 1947 को समाप्त हुए पिछले वर्ष के संबंध में संशोधित माना जाना चाहिए।

आगे यह तर्क दिया गया है कि धारा 18 ए(8) के तहत कंपनी पर जो ब्याज लगाया गया था, उसे काल्पनिक लाभांश की गणना से पहले आयकर के साथ काटा जाना चाहिए था। धारा 18 ए(8) इस प्रकार है:

"जहां, नियमित मूल्यांकन करने पर, आयकर अधिकारी को पता चलता है कि धारा के पूर्वगामी प्रावधानों के अनुसार कर का कोई भुगतान नहीं किया गया है, तो उपधारा (6) में निर्धारित तरीके से

गणना किया गया ब्याज नियमित मूल्यांकन के आधार पर निर्धारित कर में जोड़ा जाएगा।"

उपधारा के शब्दों से स्पष्ट है कि ब्याज के रूप में ब्याज निर्धारित कर में जोड़ा जाता है। यह दिखाने के लिए कुछ भी नहीं है कि इसे कर के रूप में माना जाना चाहिए, और इस प्रकार यह ब्याज के अपने स्वरूप को बरकरार रखता है लेकिन यह कर के साथ वसूली योग्य है। दरअसल, आयकर अधिनियम की धारा 29 टैक्स, जुर्माना और ब्याज के बीच अंतर करती है। चूंकि धारा 23 ए केवल आयकर और सुपर-टैक्स की कटौती की बात करती है, इसलिए इस ब्याज के संबंध में कोई कटौती नहीं की जा सकती है। इस प्रकार प्रश्न संख्या 2 का उच्च न्यायालय द्वारा सही उत्तर दिया गया।

जहां तक उन शेयरधारकों का सवाल है जो कर योग्य क्षेत्रों के निवासी थे, रियायती आदेश का अनुच्छेद 12, शब्दों के अनुसार, उन पर कर लगाने से बचाता था। धारा 23 ए में कहा गया है कि आयकर और सुपर टैक्स की कटौती के बाद कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय का 60 प्रतिशत तक लाभांश का भुगतान किया जाना चाहिए। जब कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय निर्धारित की गई हो और आवश्यक कटौतियाँ किए जाने के बाद, यदि लाभांश धारा 23 ए के अनुसार वितरित नहीं किया जाता है, तो यह परिकल्पना लाभ और मुनाफे के उस हिस्से पर लागू होती है जो कर योग्य क्षेत्रों में कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय के रूप में कर योग्य था और जिसे इस प्रकार वितरित किया जाना चाहिए था। धारा 23 ए, जैसा कि 1955 में संशोधन से पहले था, किसी कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय का 60 प्रतिशत किसी कंपनी द्वारा देय आयकर और सुपर टैक्स की राशि से घटाकर उल्लेख किया गया था, और आगे यह प्रावधान किया गया था कि मूल्यांकन योग्य आय का अवितरित हिस्सा किसी कंपनी की गणना और कटौती के अनुसार, कुछ शर्तों के अधीन, शेयरधारकों के बीच लाभांश के रूप में वितरित किया गया माना जाएगा।

हम पहले ही दिखा चुके हैं कि जहां तक कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय का संबंध है, इन काल्पनिक लाभांशों पर पैराग्राफ 12 का लाभ उपलब्ध नहीं है। हालाँकि, यह तर्क दिया गया है कि ये लाभांश भोर राज्य में घोषित माने जाएंगे और वहां प्राप्त किए गए माने जाएंगे, और यह कि जब तक धारा 23 ए द्वारा बनाई गई कल्पना पर कोई अन्य कल्पना नहीं लगाई जाती, तब तक इन परिकल्पित लाभांश पर कर नहीं लगाया जा सकता है। निःसंदेह, धारा का अर्थ एक परिकल्पना है; लेकिन यदि कल्पना को प्रभाव दिया जाता है, तो ऐसी आय को शेयरधारकों को वितरित माना जाना चाहिए, और इस प्रकार कल्पना कर योग्य क्षेत्रों में संचय या प्राप्ति के सभी प्रश्नों से परे है। जो वितरित माना जाता है उसे अर्जित माना जाना चाहिए और उस व्यक्ति द्वारा प्राप्त भी किया गया माना जाना चाहिए जिसे इसे वितरित माना जाता है [धारा 4(एल)(ए) और 4(एल)(बी)(i) और (ii देखें)] रियायती आदेश के पैराग्राफ 12 ने 1 अगस्त 1949 से पहले समाप्त होने वाले पिछले वर्ष के मूल्यांकन वर्ष 1948-49 के लिए भोर राज्य में आय के संबंध में कंपनी को बचाया, लेकिन इसने कर योग्य क्षेत्रों में कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय और उस आय से शेयरधारकों को लाभांश के वितरण के संबंध में धारा 23 ए को लागू करने से नहीं बचाया।

हमारी राय में, उच्च न्यायालय यह अभिनिर्धारित करने में सही था कि कर योग्य क्षेत्रों में कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय में से वितरित माने गए लाभांश कर योग्य क्षेत्रों में रहने वाले शेयरधारकों की कुल आय में सही रूप से मूल्यांकन योग्य थे। वितरित समझे जाने वाले लाभांश की गणना की विधि पर कोई प्रश्न नहीं उठाया गया है, और इसलिए, हमें मामले के उस हिस्से पर कोई राय व्यक्त करने की आवश्यकता नहीं है।

शेयरधारक (अपीलकर्ता 2 से 6) अधिनियम के 14(2)(ओ) के लाभ का दावा करते हैं, जो यह प्रावधान करता है:



"14(2) निर्धारिती द्वारा कर देय नहीं होगा-

(सी) किसी भारतीय राज्य के भीतर उसे अर्जित या उत्पन्न होने वाली किसी भी आय, लाभ या मुनाफे के संबंध में, जब तक कि ऐसी आय, लाभ या मुनाफा पिछले वर्ष में निर्धारिती की ओर से ब्रिटिश भारत में अर्जित या प्राप्त किए गए या लाए गए न समझे जाएं, या धारा 12-बी या धारा 42 के तहत मूल्यांकन योग्य हैं।"

हम पहले ही दिखा चुके हैं कि कल्पना की ताकत उन लाभों को वितरित कर देती है जिन्हें वितरित किया जाना चाहिए था। हमने यह भी कहा है कि यह कल्पना उपार्जन और प्राप्ति के कई प्रश्नों से परे है। धारा 23 ए का प्रभाव शेयरधारकों को ब्रिटिश भारतीय आय से लाभांश का भुगतान करना है। रियायती आदेश के पैराग्राफ 4 और धारा 14(2)(सी) ने शेयरधारकों के लिए केवल कर योग्य क्षेत्रों के बाहर कंपनी की आय को बचाया, यानी भोर राज्य में अर्जित आय। वे कंपनी की मूल्यांकन योग्य आय पर धारा 23 ए के संचालन को प्रभावित नहीं करते हैं, जो कि विस्तार अधिनियम से पहले भी भारतीय आयकर अधिनियम लागू होने के कारण, भारतीय आयकर अधिनियम के तहत मूल्यांकन योग्य था। आय के उस हिस्से से देय लाभांश पर धारा 23 ए लागू होगी, और धारा 14(2)(सी) लागू नहीं होती है। धारा 14(2)(सी) आय के केवल उस हिस्से को बचाती है जो राज्य में अर्जित होने के कारण कर योग्य क्षेत्रों में मूल्यांकन योग्य नहीं था। मूल्यांकन वर्ष 1949-50 के लिए शेयरधारकों की आय का आकलन करने में आयकर अधिकारी को उन पर धारा 23 ए लागू करते समय भोर राज्य में अर्जित आय में कटौती करनी चाहिए थी। वास्तव में, उन्होंने ऐसा किया, लेकिन उन्होंने जो विधि अपनाई जिस पर कोई सवाल नहीं उठाया गया है, और विधि की शुद्धता की जांच नहीं की जा सकती है।

प्रश्न संख्या 1 का उत्तर इस प्रकार नकारात्मक है, इस संशोधन के साथ कि धारा 23ए केवल आय के उस हिस्से पर लागू होती है जो ब्रिटिश भारत में अर्जित किया गया था, भोर राज्य में नहीं। दूसरे प्रश्न का उत्तर नकारात्मक है। तीसरे प्रश्न का उत्तर सकारात्मक है। पहले प्रश्न के उत्तर को ध्यान में रखते हुए, उच्च न्यायालय द्वारा पूछा गया और उत्तर दिया गया प्रश्न शायद ही उठता है। उस प्रश्न और उसके उत्तर को आवश्यक नहीं होने के कारण रद्द किया जाता है।

इस प्रकार, पहले प्रश्न के उत्तर में थोड़े से संशोधन को छोड़कर अपीलें विफल हो जाती हैं, और उस संशोधन के अधीन, खारिज कर दी जाती हैं। अपीलकर्ताओं को इन अपीलों की लागत वहन करनी होगी। एक सुनवाई शुल्क लगेगा।

अपीलें खारिज।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' के जरिए अनुवादक खुशबू सोनी द्वारा किया गया है।

**अस्वीकरण:** यह निर्णय वादी के प्रतिबंधित उपयोग के लिए उसकी भाषा में समझाने के लिए स्थानीय भाषा में अनुवादित किया गया है और किसी अन्य उद्देश्य के लिए इसका उपयोग नहीं किया जा सकता है। सभी व्यावहारिक और आधिकारिक उद्देश्यों के लिए, निर्णय का अंग्रेजी संस्करण प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।