

मालाबार फिशरीज कं., कालीकट

बनाम

आयकर आयुक्त, केरल

19 सितंबर, 1979

(पी. एन. भगवती, वी. डी. तुलजापुरकर और

आर. एस. पाठक, जे. जे.)

फर्म विघटित हुई- भागीदारों के बीच परिसंपत्तियों का वितरण हुआ-
वितरण- क्या ये अभिव्यक्ति आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 34 (3)
(ख) में वर्णितानुसार परिसंपत्तियों के “अन्यथा हस्तांतरण“ के रूप में मानी
जाएगी। शब्दों और वाक्यांशों के अर्थ- हस्तांतरण- इसका अर्थ- भागीदारों
के बीच परिसंपत्तियों का वितरण- क्या यह हस्तांतरण है- आयकर
अधिनियम 1961 की धारा 2 (47).

अपीलार्थी, मूल रूप से 1 अप्रैल, 1959 को गठित एक विघटित फर्म,
जिसमें चार भागीदार शामिल थे और विभिन्न नामों और शैलियों में
अलग-अलग व्यवसाय करते थे। फर्म को 31 मार्च, 1963 को भंग कर
दिया गया था और भागीदारों द्वारा और उनके बीच निष्पादित विघटन

विलेख के तहत, पहली व्यावसायिक संस्था को भागीदारों में से एक द्वारा ले लिया गया था, शेष संस्था को दो अन्य भागीदारों द्वारा और चार थे भागीदार को फर्म के सभी व्यवसायों की परिसंपत्तियों में उनके विशिष्ट शेयरों के बदले में राशि प्राप्त हुई थी। चार निर्धारण वर्षों 1960- 61 से 1963- 64 के दौरान फर्म ने मशीनरी की विभिन्न वस्तुओं को स्थापित किया था, जिसके संबंध में उसे अधिनियम धारा 33 के तहत अपने संबंधित कर निर्धारणों में विकास छूट प्राप्त हुई थी।

31 मार्च, 1963 को फर्म के विघटन पर, आयकर अधिकारी ने यह माना कि मामले में अधिनियम की धारा 34(3) (ख) लागू होती है क्योंकि फर्म द्वारा उक्त धारा में निर्दिष्ट अवधि के भीतर मशीनरी की बिक्री या हस्तांतरण किया गया था और उस अधिकारी ने अधिनियम की 155 (5) के कार्य करते हुए उक्त मूल्यांकन वर्षों के लिए फर्म को दी गई विकास छूट को वापस ले लिया और इस प्रकार भंग फर्म के खिलाफ संशोधन आदेश पारित किए गए।

विघटित फर्म द्वारा अपने पूर्ववर्ती भागीदारों में से एक के माध्यम से की गई अपीलों को अपीलीय सहायक आयुक्त द्वारा खारिज कर दिया गया था और माना कि अधिनियम की धारा 155 (5) का उचित रूप से लागू की गई थी क्योंकि मामलों में धारा 34 (3)(ख) लागू होती है।

आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण ने विघटित फर्म की अपीलों को यह मानते हुए स्वीकार कर लिया कि अधिनियम की धारा 34(3)(ख) के अर्थ के भीतर विघटित फर्म के भागीदारों के अधिकारों के समायोजन से जुड़े लेनदेन में किसी भी बिक्री या हस्तांतरण का कोई सवाल उत्पन्न ही नहीं होता, लेकिन राजस्व (प्रत्यर्थी) के कहने पर कानून के दो प्रश्नों को उच्च न्यायालय को संदर्भित किया गया जो कि निम्न हैं:- (क) क्या भागीदारों के पारस्परिक अधिकारों और प्रावधानों में केवल समायोजन किया गया था जिस कारणवश अधिनियम की धारा 34(3) के प्रावधान लागू नहीं थे, और (ख) क्या अधिनियम की धारा 34(3)(ख) में वर्णित 'अन्यथा हस्तांतरित' शब्दों के अर्थ के भीतर उक्त परिसंपत्तियों का हस्तांतरण किया गया था।

उच्च न्यायालय ने दूसरे प्रश्न का उत्तर सकारात्मक और निर्धारिती के खिलाफ देते हुए कहा कि किसी फर्म का विघटन साझेदारी की परिसंपत्तियों में फर्म के अधिकारों को समाप्त करने के बराबर है और तदनुसार अधिनियम की धारा 2 (47) के अर्थ के भीतर यह एक हस्तांतरण था और इसलिए अधिनियम की धारा 34(3)(ख) के प्रावधान लागू किए गए।

इस न्यायालय में अपीलों को अनुमति देते हुए, न्यायालय ने अभिनिर्धारित किया कि

1. साझेदारी फर्म के विघटन पर साझेदारी परिसंपत्तियों के वितरण के समय फर्म के अधिकारों का उन्मूलन होने पर भी परिसंपत्तियों का कोई हस्तांतरण शामिल नहीं होता है।

2. अधिनियम की धारा 34 (3) (ख) मामले पर लागू नहीं होती है और न्यायाधिकरण के दृष्टिकोण को बरकरार रखा गया।

3. साझेदारी की परिसंपत्तियों में फर्म का अपना कोई अलग अधिकार नहीं होता है, लेकिन साझेदार ही साझेदारी की संपत्तियों के संयुक्त रूप से मालिक होते हैं और इसलिए, साझेदारों को संपत्ति के वितरण, विभाजन या आवंटन का परिणाम जो देनदारियों के निर्वहन के बाद प्रवाहित होता है वह विघटन कुछ और नहीं बल्कि भागीदारों के बीच अधिकारों का एक पारस्परिक समायोजन है और अधिनियम की धारा 2(47) के अर्थ के भीतर परिसंपत्तियों के हस्तांतरण के बराबर साझेदारी परिसंपत्तियों में फर्म के अधिकारों के समाप्त होने का कोई सवाल ही नहीं उठता है।

4. धारा 34(3)(ख) को पढ़ने पर यह स्पष्ट प्रतीत होगा कि इस प्रावधान को लागू करने या जागृत करने से पहले तीन शर्तों को पूरा करना आवश्यक है: (ए) कि जहाज, मशीनरी या संयंत्र बेचा जाना चाहिए या अन्यथा हस्तांतरित किया गया हो, (ख) कि ऐसी बिक्री या हस्तांतरण निर्धारिती द्वारा किया जाना चाहिए और (सी) कि यह पिछले वर्ष के अंत से आठ साल की समाप्ति से पहले होना चाहिए जिसमें इसे हासिल किया

गया था या स्थापित किया गया था। जब ये तीन शर्तें पूरी हो जाती हैं तभी धारा 33 के तहत दिया गया कोई भी भत्ता गलत तरीके से दिया गया माना जाएगा और धारा 155(5) के तहत कार्य करने वाला आयकर अधिकारी इस तरह के भत्ते को वापस लेने का हकदार होगा।

5. धारा 2(47) अभिव्यक्ति 'हस्तांतरण' को एक कृत्रिम विस्तारित अर्थ देती है, इसमें न केवल 'बिक्री' और 'विनिमय' के लेनदेन शामिल हैं, जिसका अर्थ सामान्य बोलचाल में हस्तान्तरण होगा, बल्कि 'त्याग' या 'अधिकारों का समाप्त होना' भी शामिल है जो कि सामान्यतः उस अवधारणा में शामिल नहीं होते हैं।

6. आयकर आयुक्त बनाम देवास सिने कोर्पोरेशन 68 आई.टी.आर. 240 के मामले में फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप परिसंपत्तियों के वितरण की अवधारणा पर 1922 के अधिनियम की धारा 10(2) (7) के दूसरे प्रावधान के तहत उत्पन्न होने वाले संतुलन शुल्क के संदर्भ में विचार किया गया था। इस न्यायालय ने माना कि धारा 10(2)(7) और उसके दूसरे प्रावधान में इस्तेमाल होने पर अभिव्यक्ति "बिक्री या बेचना" को उनके सामान्य अर्थ में समझा जाना चाहिए और इसके सामान्य अर्थ के अनुसार "बिक्री" का मतलब संपत्ति का हस्तांतरण है और इस विनिश्चय को आगे बढ़ाया कि ऋण और दायित्वों का निर्वहन करने के बाद साझेदारी के विघटन पर अधिशेष का वितरण हमेशा साझेदारी की संपत्तियों में भागीदारों

के अधिकारों के समायोजन के माध्यम से होता है और इसे कम कीमत पर हस्तांतरण नहीं माना जा सकता। विघटित फर्म, एक अलग कर योग्य इकाई, जिसे पहले के वर्षों में मूल्यहास की अनुमति दी गई थी और इसके खिलाफ संतुलन शुल्क बढ़ाने के सवाल पर भी न्यायालय द्वारा विचार किया गया था और यह माना गया था कि फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप उसके पूर्व भागीदारों को परिसंपत्तियों के वितरण के लेनदेन के कारण फर्म के खिलाफ कोई बिक्री या बिक्री नहीं होने के कारण कोई संतुलन शुल्क उत्पन्न नहीं होता है।

7. बांके लाल वैद्य 79 आई.टी.आर. 594 के मामले में एक फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप उसके भागीदारों को संपत्ति के वितरण की अवधारणा पर 1922 अधिनियम की धारा 128(1) के तहत उत्पन्न होने वाले पूंजीगत लाभ पर शुल्क के संदर्भ में विचार किया गया था। इस न्यायालय ने माना कि एक भागीदार को पूरी संपत्ति और दूसरे भागीदार को उसके हिस्से का धन मूल्य सौंपकर पक्षकारों के अधिकारों को समायोजित किया गया था और ऐसा लेनदेन न तो बिक्री था, न विनिमय और न ही व्यवसाय की संपत्ति का हस्तांतरण था।

8. (1) यह सर्वविदित है कि एक ओर वाणिज्यिक व्यक्ति और लेखाकार और दूसरी ओर वकील फर्म की प्रकृति के संबंध में अलग-अलग धारणा रखते हैं।

(2) वाणिज्यिक व्यक्ति और अकाउंटेंट किसी कंपनी को उसी नजर से देखते हैं, जिस नजर से वकील किसी निकाय को देखते हैं अर्थात एक ऐसी संस्था जो इसे बनाने वाले सदस्यों से भिन्न है, और इस संस्था के अधिकार और दायित्व इसके सदस्यों से भिन्न हैं।

(3) फर्म को अंग्रेजी वकीलों द्वारा इसे बनाने वाले सदस्यों से अलग नहीं माना जाता है। जिसे फर्म की संपत्ति कहा जाता है वह उनकी संपत्ति है, और जिसे फर्म के ऋण और देनदारियां कहा जाता है वह उनके ऋण और उनकी देनदारियां हैं।

लंडली की पार्टनरशिप के 12 वें संस्करण पृष्ठ 27 और 28 का हवाला दिया गया।

9. अंग्रेजी न्यायशास्त्र में एक फर्म केवल कुछ व्यक्तियों के लिए एक संक्षिप्त नाम है जो व्यवसाय करते हैं या अपने एक या अधिक लोगों को इसे चलाने के लिए अधिकृत किया है। इस तरह से कि वे संयुक्त रूप से लाभ के हकदार हैं और संयुक्त रूप से इसके कर्ज और व्यवसाय के घाटे लिए उत्तरदायी हैं। इसके अलावा, साझेदारी की संपत्ति को फर्म से संबंधित माना जाता है, लेकिन यह केवल भागीदारों की स्वयं की संपत्ति से इसे अलग करने के उद्देश्य से है। लेकिन, कानून में साझेदारी फर्म की संपत्ति पर फर्म बनाने वाले सभी साझेदारों का संयुक्त स्वामित्व होता है।

10. भारतीय साझेदारी अधिनियम, 1932 के तहत भारतीय कानून में एक फर्म की प्रकृति और उसकी संपत्ति के संबंध में विधिक स्थिति लगभग अंग्रेजी कानून के समान ही है। यहां भी एक साझेदारी फर्म एक अलग कानूनी इकाई नहीं है और कानून में साझेदारी फर्म की संपत्ति फर्म बनाने वाले सभी साझेदारों की होती है। भारतीय अधिनियम, अंग्रेजी अधिनियम की तरह एक फर्म को शाश्वत उत्तराधिकार के अधिकार का आनंद लेने वाली कोर्पोरेट संस्था बनाने से बचाता है।

एआईआर 1948 पीसी 100 भगवती मोरारजी गोकलदास बनाम आलमबिक केमिकल वर्क्स कम्पनी लिमिटेड वगैरा का हवाला दिया गया।

11. भारतीय साझेदारी अधिनियम, 1932 के तहत एक साझेदारी फर्म इसे बनाने वाले साझेदारों के अलावा एक अलग कानूनी इकाई नहीं है और समान रूप से कानून में फर्म के पास साझेदारी परिसंपत्तियों में अपना कोई अलग अधिकार नहीं है और जब कोई फर्म की सम्पत्ति या फर्म की परिसम्पत्तियों की बात करता है तब उससे अभिप्राय उस संपत्ति से है जिसमें सभी साझेदारों का संयुक्त या सामान्य हित होता है।

अद्वंकी नारायणप्पा और अन्य बनाम भास्कर कृष्णप्पा और 12 अन्य, (1961) 3 एस.सी.आर. 400 का हवाला दिया गया।

12. प्रत्येक विघटन समय-समय पर परिसंपत्तियों के वास्तविक वितरण, विभाजन या आवंटन से पहले होना चाहिए जो खाते बनाने और

फर्म द्वारा देय ऋणों और देनदारियों का निर्वहन करने के बाद होता है। विघटन पर निर्धारिती फर्म का अस्तित्व समाप्त हो जाता है, इसके बाद खातों का निर्माण होता है, फिर ऋणों और देनदारियों का निर्वहन होता है और उसके बाद संपत्तियों का वितरण, विभाजन या आवंटन पूर्व भागीदारों के बीच अधिकारों के पारस्परिक समायोजन के माध्यम से होता है। पूर्व साझेदारों को परिसंपत्तियों का वितरण, बंटवारा या आवंटन विघटित फर्म द्वारा नहीं किया जाता है। इस अर्थ में निर्धारिती (विघटित फर्म) द्वारा किसी भी व्यक्ति को संपत्ति का कोई हस्तांतरण नहीं किया जाता है।

13. उच्च न्यायालय का यह दृष्टिकोण कि किसी विलेख से प्रभावित परिसंपत्तियों का वितरण विघटन के साथ ही होता है या यह विघटित फर्म द्वारा प्रभावित होता है, स्वीकार्य नहीं है।

सिविल अपीलिय क्षेत्राधिकार: सिविल अपील सं. 196- 199/73

केरल उच्च न्यायालय के 1970 के आयकर निर्देश संख्या 115-118 के सन्दर्भ में निर्णय दिनांक 14.07.1972 के विरुद्ध विशेष अनुमति द्वारा ।

अपीलार्थी के लिए के. एस. राममूर्ति, पी. एन. रामलिंगम और ए. टी. एम. संपत

उत्तरदाता के लिए बी. बी. आहूजा और सुश्री ए. सुभाशिनी।

न्यायालय का निर्णय न्यायमूर्ति तुलजापुरकर द्वारा दिया गया ।

तुलजापुरकर, जे:-

विशेष अनुमति द्वारा दर्ज की गई ये अपीलें कानून का एक दिलचस्प सवाल उठाती हैं कि क्या किसी फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप उसकी परिसंपत्तियों का वितरण भारतीय आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 2(47) के सन्दर्भ में भारतीय आयकर अधिनियम, 1961 की धारा 34 (3) (ख) में यथावर्णित “अन्यथा हस्तान्तरित” अभिव्यक्ति के अर्थ के भीतर परिसंपत्तियों के हस्तांतरण के समान है।

प्रश्न को जन्म देने वाले तथ्य एक संक्षिप्त दायरे में हैं। अपीलकर्ता (मैसर्स मालाबार फिशरीज कंपनी) एक विघटित फर्म है जिसका प्रतिनिधित्व उसके पूर्व भागीदारों में से एक द्वारा किया जा रहा है। मूल रूप से अप्रैल, 1959 को गठित फर्म में चार भागीदार शामिल थे और छह अलग-अलग नामों और शैलियों में छह अलग-अलग व्यवसाय चलाते थे, अर्थात् (ए) मालाबार फिशरीज कंपनी, (ख) कोस्टल इंजीनियरिंग कंपनी, (सी) कोचीन टिन फैक्ट्री, (डी) गुडविल इंडस्ट्रीज, सभी फाल्गुनी में, (ई) अलावकोट में औद्योगिक एस्टेट में कंबाइन स्टील इंडस्ट्रीज और (एफ) आंध्र प्रदेश के विशाखापत्तनम में लाइट मेटल इंडस्ट्रीज। फर्म को 31 मार्च, 1963 को भंग कर दिया गया था और साझेदारों द्वारा और उनके बीच निष्पादित विघटन विलेख के तहत, पहली व्यावसायिक संस्था को साझेदारों में से एक ने अपने कब्जे में ले लिया था। शेष पाँच साझेदारों को दो अन्य साझेदारों द्वारा और चौथे साझेदार को फर्म के सभी व्यवसायों की संपत्ति में उनके संबंधित शेयरों के बदले में 3,81,082/- रुपये की राशि प्राप्त हुई। ऐसा

प्रतीत होता है कि चार निर्धारण वर्षों 1960-61 से 1963-64 के दौरान फर्म ने मशीनरी की विभिन्न वस्तुएं स्थापित की थीं, जिसके संबंध में उसे अधिनियम की धारा 33 के तहत संबंधित कर निर्धारण में विकास छूट प्राप्त हुई थी। 31 मार्च, 1963 को फर्म के विघटन पर, आयकर अधिकारी ने यह विचार किया कि अधिनियम की धारा 34 (3) (ख) इस आधार पर लागू होती है कि उस धारा में उल्लिखित अवधि के भीतर फर्म द्वारा मशीनरी की बिक्री या हस्तांतरण किया गया था और तदनुसार धारा के तहत कार्रवाई की गई थी। अधिनियम के 155 (5) में उन्होंने उक्त निर्धारण वर्षों के लिए फर्म को दी गई विकास छूट को वापस ले लिया और विघटित फर्म के खिलाफ संशोधन आदेश पारित किए गए। करदाता यानी, विघटित फर्म ने अपने पूर्व साझेदारों में से एक के माध्यम से विकास छूट वापस लेने वाले आयकर अधिकारी के आदेश के खिलाफ अपील की, लेकिन अपीलीय सहायक आयुक्त ने 24 जुलाई, 1964 के अपने आदेश द्वारा अपील को यह मानते हुए खारिज कर दिया कि धारा 155(5) का सही ढंग से उपयोग लिया गया क्योंकि अधिनियम की धारा 34 (3) (ख) मामले पर लागू होती है। मामले को आगे की अपीलों में ले जाया गया। विघटित फर्म द्वारा आयकर अपीलीय न्यायाधिकरण, कोचीन बेंच, एर्नाकुलम में यह तर्क दिया गया कि इसके विघटन के परिणामस्वरूप फर्म की संपत्ति का वितरण बिक्री या हस्तांतरण के बराबर नहीं था और इसलिए ये धारा 34(3)(ख) के दायरे में लेनदेन नहीं होगा। ट्रिब्यूनल ने अपने संयुक्त आदेश

दिनांक 6 जनवरी, 1970 द्वारा अपीलों को यह कहते हुए स्वीकार की कि मामला आयकर आयुक्त बनाम देवास सिने कॉर्पोरेशन⁽¹⁾ के मामले में इस न्यायालय द्वारा निर्धारित सिद्धांत के अंतर्गत आता है और एक विघटित फर्म के भागीदारों के अधिकारों के समायोजन से जुड़े लेनदेन में धारा 34(3)(ख) के तहत किसी भी बिक्री या हस्तान्तरण का कोई सवाल उत्पन्न नहीं होता है।

राजस्व विभाग के आग्रह पर ट्रिब्यूनल ने कानून के दो प्रश्नों पर राय के लिए मामला उच्च न्यायालय को भेजा जो कि निम्न है:-

(क) क्या भागीदारों के पारस्परिक अधिकारों और प्रावधानों में केवल समायोजन किया गया था अधिनियम की धारा 34(3) के प्रावधान लागू नहीं थे, और

(ख) क्या अधिनियम की धारा 34(3)(ख) में वर्णित 'अन्यथा हस्तांतरित' शब्दों के अर्थ के भीतर उक्त परिसंपत्तियों का हस्तांतरण किया गया था।

उच्च न्यायालय ने दूसरे प्रश्न का उत्तर सकारात्मक और निर्धारिती के विरुद्ध दिया और उस उत्तर को ध्यान में रखते हुए, पहले प्रश्न का उत्तर अनावश्यक होने के कारण देने से इनकार कर दिया। उच्च न्यायालय ने यह विचार किया कि देवास सिने कॉर्पोरेशन मामले (सुप्रा) और बांके लाल में इस न्यायालय के निर्णय का मामला इस आशय का है कि साझेदारों के

बीच परिसंपत्तियों का वितरण, बंटवारा या आवंटन फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप साझेदारों के अधिकारों का पारस्परिक समायोजन होता है और यह आयकर अधिनियम, 1922 के तहत की गई बिक्री या हस्तांतरण की राशि नहीं है, जिसमें अभिव्यक्ति “बिक्री“ या “हस्तांतरण“ को परिभाषित नहीं किया गया था जबकि 1961 के अधिनियम में जिसके द्वारा मामला शासित किया गया था, अभिव्यक्ति ‘हस्तांतरण’ को धारा 2(47) द्वारा बहुत व्यापक तरीके से परिभाषित किया गया था ताकि न केवल बिक्री या विनिमय बल्कि पूंजीगत संपत्तियों में ‘किसी भी अधिकार की समाप्ति’ भी शामिल हो। उच्च न्यायालय का मानना है कि एक फर्म का विघटन साझेदारी की संपत्ति में फर्म के अधिकारों की समाप्ति के समान है और तदनुसार अधिनियम की धारा 2(47) के अर्थ के भीतर एक हस्तांतरण था, इसलिए धारा 34(3)(ख) के प्रावधान मामले पर लागू किए गए। उच्च न्यायालय के इसी दृष्टिकोण को निर्धारिती द्वारा इन अपीलों में हमारे सामने चुनौती दी गई है।

निर्धारिती के वकील ने तर्क दिया कि उच्च न्यायालय ने यह विचार करने में स्पष्ट रूप से गलती की है कि एक फर्म का विघटन साझेदारी की संपत्ति में फर्म के अधिकारों को समाप्त करने के समान है। उन्होंने तर्क दिया कि ऊपर उल्लिखित दो निर्णयों में इस न्यायालय ने स्पष्ट रूप से बताया है कि किसी फर्म के विघटन पर कानून में क्या होता है, अर्थात् फर्म के विघटन पर भागीदारों के बीच संपत्ति का वितरण, विभाजन या

आवंटन उनके बीच महज एक आन्तरिक समायोजन है और ऐसे वितरण, विभाजन या आवंटन में कोई बिक्री या हस्तांतरण शामिल नहीं है। उनके मुताबिक 1961 के अधिनियम धारा 2(47) में “हस्तांतरण“ की परिभाषा लागू होने के बाद भी इस कानूनी स्थिति में कोई बदलाव नहीं आया है। इस न्यायालय के फैसले सीआईटी गुजरात बनाम आरएम अमीन का संदर्भ दिया गया था जिसमें इस न्यायालय ने माना था कि 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) के अर्थ के भीतर पूंजीगत संपत्ति का कोई हस्तांतरण उस स्थिति में नहीं होगा जब एक शेयरधारक को परिसमापन में कंपनी की शुद्ध संपत्ति के वितरण पर अपने शेयरों का प्रतिनिधित्व करने के लिए धन प्राप्त हुआ हो। यह माना जाना चाहिए कि उसने अपने अधिकारों की संतुष्टि में वह धन प्राप्त किया है और उसके शेयरों को धारण करने के आधार पर और यह लेन-देन किसी भी बिक्री, विनिमय, पूंजीगत संपत्ति के त्याग या उसमें किसी भी अधिकार की समाप्ति के बराबर नहीं था। किसी भी मामले में, उन्होंने तर्क दिया कि हर मामले में विघटन फर्म के खाते बनाने और सभी ऋणों और देनदारियों का निर्वहन करने के बाद होने वाले वितरण से पहले होना चाहिए और इस तरह निर्धारिती (यानी विघटित फर्म) द्वारा किसी भी संपत्ति का कोई हस्तांतरण धारा 34 (3) (ख) के अनुसार किसी भी व्यक्ति के लिए नहीं होता है, लेकिन जो कुछ होता है वह यह है कि विघटन पर और खातों के निर्माण और देनदारियों के निर्वहन पर यह पूर्ववर्ती भागीदार होते हैं जो पारस्परिक रूप से अपने अधिकारों को

समायोजित करते हैं और ऐसे अधिकारों के समायोजन के माध्यम से परिसंपत्तियों का वितरण, विभाजन या आवंटन होता है। इसलिए उन्होंने आग्रह किया कि एस. 34 (3) (ख) मामले पर लागू नहीं था।

दूसरी ओर, राजस्व विभाग के वकील ने हमारी स्वीकृति के लिए उच्च न्यायालय के दृष्टिकोण को सही बताया। उन्होंने आग्रह किया कि इस प्रश्न पर 1961 के अधिनियम में निहित 'हस्तांतरण' की परिभाषा के आलोक में विचार किया जाना चाहिए। 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) के दायरे में 'पूंजीगत संपत्तियों में अधिकारों का खत्म होना' भी शामिल है। उनके अनुसार, साझेदारी की निरंतरता के दौरान मशीनरी निस्संदेह फर्म की थी, एक अलग कर योग्य इकाई के रूप में फर्म को विकास छूट का लाभ मिला, जिसे वापस लेने की मांग की गई क्योंकि मशीनरी में फर्म के अधिकार समाप्त हो गए। विघटन और यह उनके बीच किए गए वितरण या आवंटन के परिणामस्वरूप व्यक्तिगत साझेदार या साझेदारों में स्थानांतरित या निहित हो गया। उन्होंने कहा कि पूर्व साझेदारों के बीच परिसंपत्तियों का कोई हस्तांतरण नहीं हो सकता है और अधिकारों का पारस्परिक समायोजन हो सकता है, लेकिन फर्म के लिए साझेदारी की परिसंपत्तियों में उसके अधिकार निश्चित रूप से समाप्त हो रहे हैं और इस अर्थ में 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) की परिभाषा के तहत परिसंपत्तियों का हस्तांतरण हुआ है।

चूंकि इन अपीलों में उठाया गया प्रश्न अधिनियम 1961 की धारा 155 (5) सपठित धारा 34 (3) (ख) के तहत विकास छूट को वापस लेने से संबंधित है, जो कि 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) के तहत दी गई अभिव्यक्ति हस्तांतरण की परिभाषा के आलोक में है, यह ध्यान देना वांछनीय होगा कि धारा 34 (3) (ख) में ये प्रावधान क्या हैं। धारा 34 (3) (ख) में निम्न प्रावधान है:-

‘34. मूल्यह्रास भत्ता और विकास छूट के लिए शर्तें:

3(ख) यदि कोई जहाज, मशीनरी या संयंत्र पिछले वर्ष के अंत से आठ साल की समाप्ति से पहले किसी भी समय किसी भी व्यक्ति को निर्धारिती द्वारा बेचा या अन्यथा हस्तांतरित किया जाता है जिसमें इसे अधिग्रहित या स्थापित किया गया था, तो धारा 33 के तहत या भारतीय आयकर अधिनियम, 1922 (1922 का 11) के संबंधित प्रावधानों के तहत उस जहाज, मशीनरी या संयंत्र के संबंध में इस अधिनियम के प्रयोजनों के लिए गलत तरीके से भत्ता दिया गया माना जाएगा, और प्रावधान धारा 155 की उपधारा (5) तदनुसार लागू होगी।’

धारा 155(5) एक प्रक्रियात्मक प्रावधान है जो धारा 34(3) (ख) के अंतर्गत आने वाले मामले में आयकर अधिकारी को सक्षम बनाता है जिससे

वह प्रासंगिक पिछले वर्ष के लिए निर्धारिती की कुल आय की पुनर्गणना करना और आवश्यक संशोधन करना या दूसरे शब्दों में, इस प्रावधान के तहत कार्य करते हुए आयकर अधिकारी एक संशोधन आदेश पारित करके पहले से ही दी गई विकास छूट को वापस ले लेते हैं। इसमें आगे प्रावधान है कि इस तरह के संशोधन आदेश को पिछले वर्ष के अंत से 4 साल की अवधि के भीतर पारित किया जाना चाहिए जिसमें बिक्री या हस्तांतरण हुआ था।

धारा 2(47) अभिव्यक्ति 'हस्तांतरण' को इस प्रकार परिभाषित करती है:-

“2(47) 'हस्तांतरण', किसी कानून के तहत एक पूंजीगत संपत्ति के संबंध में, संपत्ति की बिक्री, विनिमय या त्याग या उसमें किसी भी अधिकार की समाप्ति या अनिवार्य अधिग्रहण शामिल है।”

धारा 34(3)(ख) को सामान्य रूप से पढ़ने पर यह स्पष्ट प्रतीत होगा कि उस प्रावधान को लागू करने या लागू करने से पहले तीन शर्तों को पूरा करना आवश्यक है:- (ए) कि जहाज, मशीनरी या संयंत्र बेचा गया हो या अन्यथा स्थानांतरित किया गया हो, (ख) कि ऐसी बिक्री या स्थानांतरण निर्धारिती द्वारा होना चाहिए और (सी) यह पिछले वर्ष के अंत से 8 वर्ष की समाप्ति से पहले होना चाहिए जिसमें इसे अर्जित या स्थापित किया गया

था। जब ये तीन शर्तें पूरी होती हैं तभी धारा 33 के तहत दिया गया कोई भी भत्ता गलत तरीके से दिया गया माना जाएगा और आयकर अधिकारी धारा 155(5) के तहत कार्य करेगा और उसे ऐसे भत्ते को वापस लेने का अधिकार होगा। इसके अलावा 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) 'हस्तांतरण' अभिव्यक्ति को एक कृत्रिम विस्तारित अर्थ देता है, इसमें न केवल 'बिक्री' और 'विनिमय' के लेनदेन शामिल हैं, जिनका सामान्य बोलचाल में स्थानांतरण होता है, बल्कि 'त्याग' या 'अधिकारों का समाप्त होना' भी शामिल है, जो आमतौर पर उस अवधारणा में शामिल नहीं होते हैं। सवाल यह है कि क्या फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप उसकी परिसंपत्तियों का वितरण, विभाजन या आवंटन 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) के तहत 'हस्तान्तरण' की परिभाषा को देखते हुए अधिनियम की धारा 34(3) (ख) में आने वाले 'अन्यथा हस्तांतरित' शब्दों के अर्थ में परिसंपत्तियों के हस्तांतरण के बराबर है? इसे सारगर्भित रूप से कहें तो, सवाल यह है कि क्या किसी फर्म के विघटन से साझेदारी की परिसंपत्तियों में फर्म के अधिकार खत्म हो जाते हैं, ताकि 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) के तहत परिसंपत्तियों का हस्तांतरण बन सके?

देवास सिने कॉर्पोरेशन (सुप्रा) के मामले में फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप परिसंपत्तियों के वितरण की अवधारणा पर 1922 अधिनियम की धारा 10(2) (7) के दूसरे प्रावधान के तहत उत्पन्न होने वाले संतुलन शुल्क के संदर्भ में विचार किया गया था। उस मामले में, दो व्यक्तियों,

जिनमें से प्रत्येक अपने दा सिनेमा थिएटर के मालिक थे, ने सिनेमैटोग्राफ फिल्मों के प्रदर्शन के व्यवसाय को आगे बढ़ाने के लिए एक साझेदारी बनाई, थिएटरों को अपनी संपत्ति के रूप में फर्म की पुस्तकों में लाए। आकलन वर्ष 1950-51 से 1952-53 के लिए आयकर अधिकारी ने दोनों थिएटरों के संबंध में फर्म के निर्धारण में कुल मिलाकर 44,380/- रुपये के मूल्यहास की अनुमति दी। 30 सितम्बर 1951 को फर्म के विघटन पर थिएटरों को उनके मूल मालिकों को लौटा दिया गया। फर्म की पुस्तकों में परिसंपत्तियों को अनुमत मूल्यहास को मूल कीमत से घटाकर लिया जाना दिखाया गया था और मूल्यहास को दो पूर्व भागीदारों के बीच समान रूप से विभाजित किया गया था। ट्रिब्यूनल ने यह विचार किया कि थिएटरों को मूल मालिकों को बहाल करने से साझेदारी द्वारा एक हस्तांतरण हुआ था और मूल्यहास को समायोजित करने और मूल मूल्य पर परिसंपत्तियों को बट्टे खाते में डालने वाली प्रविष्टियाँ साझेदारी द्वारा और उस खाते पर संपूर्ण मूल्यहास की स्थानीय वसूली के समान थीं और इस कारणवश संतुलन शुल्क धारा 10(2)(7) के दूसरे परंतुक के तहत उत्पन्न हुआ। इस न्यायालय ने माना कि साझेदारी के विघटन पर, प्रत्येक थिएटर को ऋण और अन्य दायित्वों के निर्वहन के बाद संपत्ति के अवशेषों में हिस्सेदारी के अपने दावे की आंशिक या पूर्ण संतुष्टि में मूल मालिक को लौटाया जाना माना जाएगा। लेकिन इस तरह थिएटरों को साझेदारी द्वारा व्यक्तिगत साझेदारों को शेष राशि में उनके संबंधित शेयरों के प्रतिफल के लिए बेचा

नहीं गया था, और इसलिए रुपये 44,380/- की राशि को साझेदारी की कुल आय में धारा 10(2)(7) के दूसरे परन्तुक के तहत उत्पन्न होने वाले संतुलन शुल्क के रूप में शामिल नहीं किया जा सकता था।

यह सच है कि यह न्यायालय धारा 10(2)(7) में प्रयुक्त अभिव्यक्ति “बेचा“ की व्याख्या करने से सम्बन्धित था और उसका दूसरा प्रावधान, जब अभिव्यक्ति “बिक्री या विक्रय किया गया“ को अधिनियम में कहीं भी परिभाषित नहीं किया गया था, और, इसलिए, इस न्यायालय ने माना कि उन अभिव्यक्तियों का उपयोग जब धारा 10(2)(7) में किया जाता है और उसके दूसरे प्रावधान को उनके सामान्य अर्थ में समझा जाना चाहिए और इसके सामान्य अर्थ के अनुसार “बिक्री“ का मतलब मूल्य के लिए संपत्ति का हस्तांतरण है। इस न्यायालय ने इस विनिश्चय को आगे बढ़ाया कि अपने ऋणों और दायित्वों का निर्वहन करने के बाद साझेदारी के विघटन पर अधिशेष का वितरण हमेशा साझेदारी की परिसंपत्तियों में साझेदारों के अधिकारों के समायोजन के माध्यम से होता था और कीमत से कम हस्तांतरण के बराबर नहीं होता था। यह नोट करना महत्वपूर्ण है कि विघटित फर्म, एक अलग कर योग्य इकाई, जिसे पहले के वर्षों में मूल्यहास की अनुमति दी गई थी, के खिलाफ संतुलन शुल्क बढ़ाने के सवाल पर इस न्यायालय द्वारा विचार किया गया था और इस न्यायालय ने यह माना कि फर्म के खिलाफ संतुलन शुल्क उत्पन्न नहीं हुआ था क्योंकि

बिक्री या हस्तांतरण फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप उसके पूर्व भागीदार परिसंपत्तियों के वितरण के लेनदेन में शामिल थे।

बांके लाल वैद्य के मामले (सुप्रा) में एक फर्म के विघटन के परिणामस्वरूप उसके भागीदारों को संपत्ति के वितरण की अवधारणा पर 1922 अधिनियम की धारा 128(1) के तहत उत्पन्न होने वाले पूंजीगत लाभ पर शुल्क के संदर्भ में विचार किया गया था। उस मामले में प्रतिवादी निर्धारिती, एक हिंदू अविभाजित परिवार के कर्ता, ने डी के साथ फार्मास्युटिकल के उससे संबंधित उत्पाद और साहित्य के निर्माण और बिक्री का व्यवसाय चलाने के लिए साझेदारी की। साझेदारी के विघटन पर, इसकी संपत्ति, जिसमें साख, मशीनरी, फर्नीचर, दवाएं, पुस्तकालय और कुछ प्रकाशनों के संबंध में कॉपीराइट शामिल थे, का मूल्य रुपये 2,50,000/- आंका गया। चूंकि संपत्तियों का एक बड़ा हिस्सा भौतिक विभाजन में असमर्थ था, इसलिए यह सहमति हुई कि संपत्तियों को डी द्वारा अपने कब्जे में ले लिया जाएगा और प्रतिवादी निर्धारिती को संपत्ति के मूल्य का उसका हिस्सा पैसे के रूप में भुगतान किया जाएगा और तदनुसार उसे 1,25,000/- रुपये का भुगतान किया गया। सवाल यह था कि क्या रुपये की राशि 65,000/- रुपये प्रतिवादी निर्धारिती द्वारा प्राप्त राशि का हिस्सा होने के नाते पूंजीगत लाभ के रूप में धारा 12बी(1)अधिनियम के तहत कर के दायरे में लाया जा सकता है? इस न्यायालय ने माना कि फर्म के साझेदारों के बीच की व्यवस्था विघटन पर फर्म की संपत्तियों के वितरण के

समान थी, और कि पूंजीगत संपत्तियों में प्रतिवादी के हिस्से की डी को धारा 12 बी(1)अधिनियम के तहत के तहत की कोई बिक्री या विनिमय नहीं हुआ था, न ही उसने अपना हिस्सा हस्तांतरित किया था और इसलिए रुपये 65,000/- पर पूंजीगत लाभ के रूप में कर नहीं लगाया जा सकता है। न्यायालय ने पाया कि एक भागीदार को पूरी संपत्ति और दूसरे भागीदार को उसके हिस्से का धन मूल्य सौंपकर पक्षकारों के अधिकारों को समायोजित किया गया था और ऐसा लेनदेन न तो बिक्री, न ही विनिमय और न ही फर्म की संपत्ति का हस्तांतरण था। हालाँकि, इस बात पर विवाद नहीं किया जा सकता है कि ये दोनों निर्णय 1922 के अधिनियम के तहत दिए गए थे, जिसमें “बिक्री” या ‘हस्तांतरण’ जैसी अभिव्यक्तियों को परिभाषित नहीं किया गया था और सवाल यह है कि क्या 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) में अभिव्यक्ति ‘हस्तांतरण’ की परिभाषा के दायरे में “पूंजीगत संपत्ति में किसी भी अधिकार को समाप्त करने” के माध्यम से लेनदेन शामिल है? हमारे समक्ष राजस्व विभाग के वकील द्वारा संक्षिप्त तर्क दिया गया है, और जिसे उच्च न्यायालय ने अनुकूल पाया, वह यह है कि साझेदारी की निरंतरता के दौरान मशीनरी फर्म की थी, एक कर योग्य इकाई के रूप में फर्म को धारा 33 के तहत उसके संबंध में विकास छूट का लाभ प्राप्त हुआ और यह कि विघटन पर मशीनरी में फर्म के अधिकार समाप्त हो गए और उस भागीदार या साझेदारों में निहित हो गए, जिन्हें परिसंपत्तियों के वितरण में इसे आवंटित किया गया था, और

इसलिए, जहां तक फर्म का संबंध है, 1961 के अधिनियम की धारा 2 (47) के तहत संपत्ति का हस्तांतरण लेन-देन एक के बराबर है। सवाल यह है कि यह कहना कहां तक सही है कि कानून में फर्म के पास साझेदारी परिसंपत्तियों में अधिकार हैं जो विघटन पर समाप्त हो सकते हैं?

यह सर्वविदित है कि एक ओर वाणिज्यिक व्यक्ति और लेखाकार और दूसरी ओर वकीलों की फर्म की प्रकृति के संबंध में अलग-अलग धारणाएं हैं और व्यापारिक दृष्टिकोण और कानूनी दृष्टिकोण के बीच इस अंतर को लिंडले ऑन पार्टनरशिप 121 वें संस्करण में पृष्ठ 27 और 28 पर इस प्रकार समझाया गया है-

"साझेदारों को सामूहिक रूप से एक फर्म कहा जाता है। किसी फर्म की प्रकृति के संबंध में व्यापारियों और वकीलों की अलग-अलग धारणाएँ होती हैं। वाणिज्यिक व्यक्तियों और लेखाकारों को किसी फर्म को उस नजरिए से देखते हैं जिस नजर से वकील निगम को देखते हैं यानी इसे बनाने वाले सदस्यों से अलग एक निकाय के रूप में, और इसके सदस्यों से अलग अधिकार और दायित्व रखते हैं। इसलिए, साझेदारी खाते रखने में, फर्म को प्रत्येक भागीदार के लिए ऋणी बना दिया जाता है, जो वह सामान्य स्टॉक में लाता है, और प्रत्येक भागीदार को उस स्टॉक से जो कुछ भी लेता है,

उसके लिए फर्म का ऋणी बना दिया जाता है। व्यापारिक दृष्टिकोण से, साझेदार लेन-देन के संबंध में साझेदार कभी भी एक-दूसरे के प्रति ऋणी नहीं होते हैं। लेकिन वे सदैव या तो फर्म के ऋणी या ऋणदाता होते हैं। फर्म के इस प्रतिरूपण के कारण, किसी नए साझेदार के आने, या किसी पुराने साथी की मृत्यु या सेवानिवृत्ति से उसके अधिकारों और दायित्वों को अप्रभावित मानने की प्रवृत्ति होती है। अपने सदस्यों के बीच इस तरह के बदलावों के बावजूद, फर्म को उसी तरह जारी माना जाता है, और पुरानी फर्म के अधिकारों और दायित्वों को नई फर्म के पक्ष में या उसके खिलाफ जारी माना जाता है जैसे कि कोई बदलाव नहीं हुआ था। साझेदार कंपनी के एजेंट और जमानतदार हैं। इसके व्यवसाय के लेन-देन के लिए इसका एजेंट इसकी देनदारियों के परिसमापन के लिए साझेदारों की जमानत तब तक है जब तक फर्म की संपत्ति उन्हें पूरा करने के लिए अपर्याप्त है। फर्म की देनदारियों को केवल साझेदारों की देनदारियों के रूप में माना जाता है, जब उन्हें फर्म द्वारा पूरा नहीं किया जा सकता है और अपनी संपत्ति से उन्मोचित नहीं हो सकती हो। लेकिन यह किसी फर्म की कानूनी धारणा नहीं है। फर्म को अंग्रेजी वकीलों द्वारा इसे बनाने वाले सदस्यों से

अलग नहीं माना जाता है। साझेदारी खाते लेने और साझेदारी परिसंपत्तियों का प्रबंधन करने में, न्यायालयों ने कुछ हद तक व्यापारिक दृष्टिकोण अपनाया है, और कार्रवाई अब, आम तौर पर बोलते हुए, साझेदारों द्वारा या उनकी फर्म के नाम पर उनके खिलाफ की जा सकती है लेकिन सामान्य तौर पर कहें तो इस फर्म के पास कोई कानूनी मान्यता नहीं है। कानून, फर्म की अनदेखी करते हुए, इसे बनाने वाले साझेदारों की ओर देखता है, उनमें कोई भी परिवर्तन फर्म की पहचान को नष्ट कर देता है जिसे फर्म की संपत्ति कहा जाता है वह उनकी संपत्ति है, और जिसे फर्म के ऋण और देनदारियां कहा जाता है वह उनके ऋण और उनकी देनदारियां हैं। कानून की दृष्टि से, एक भागीदार अपने सह-साझेदारों का ऋणी या ऋणदाता हो सकता है। लेकिन वह उस फर्म का ऋणी या ऋणदाता नहीं हो सकता, जिसका वह स्वयं सदस्य है, न ही वह किसी व्यक्ति के लिए अपनी फर्म में नियोजित किया जा सकता है। वह स्वयं अपना नियोक्ता नहीं हो सकता।" (जोर दिया गया)

स्कॉटिश कानून प्रणाली के विपरीत, जहां फर्म एक कानूनी व्यक्ति है जो इसे बनाने वाले भागीदारों से अलग है, इंग्लिश पार्टनरशिप एक्ट, 1890, एक फर्म को एक अलग कानूनी इकाई बनाने से बचाता है। अंग्रेजी

न्यायशास्त्र में एक फर्म केवल कुछ व्यक्तियों के लिए एक संक्षिप्त नाम है जो व्यवसाय करते हैं, या अपने एक या अधिक लोगों को इसे चलाने के लिए अधिकृत किया है, इस तरह से कि वे संयुक्त रूप से लाभ के हकदार हैं और ऋण और व्यापार का घाटा के लिए संयुक्त रूप से उत्तरदायी हैं। इसके अलावा यह सच है कि साझेदारी की संपत्ति को फर्म से संबंधित माना जाता है, लेकिन यह केवल साझेदारों की अलग-अलग संपत्ति के रूप में अंतर करने के उद्देश्य से है लेकिन, कानून में साझेदारी संपत्ति पर फर्म बनाने वाले सभी साझेदारों का संयुक्त स्वामित्व होता है। लिंडले ऑन पार्टनरशिप में पृष्ठ 359 पर कानून का निम्नलिखित कथन होता है:-

“साझेदारी संपत्ति, साझेदारी स्टॉक, साझेदारी संपत्ति, संयुक्त स्टॉक और संयुक्त संपत्ति अभिव्यक्ति का उपयोग उन सभी चीजों को दर्शाने के लिए बिना भेदभाव से किया जाता है जिनके लिए फर्म, या दूसरे शब्दों में इसे बनाने वाले सभी साझेदारों को इस तरह का हकदार माना जा सकता है।”

पुनः पृष्ठ 375 पर कानून का निम्नलिखित कथन आता है-

“इस आशय के एक विशेष समझौते के अभाव में, एक साधारण साझेदारी के सभी सदस्य पूरी साझेदारी संपत्ति में हित रखते हैं, लेकिन यह बिल्कुल स्पष्ट नहीं है कि क्या वे आम किरायेदारों के रूप में या संयुक्त किरायेदारों के रूप में

उत्तरजीविता के लाभ के बिना हित रखते हैं, या वास्तव में दोनों के बीच कोई अंतर है। हित के इस समुदाय से यह निष्कर्ष निकलता है कि किसी भी भागीदार को साझेदारी की संपत्ति का कोई भी हिस्सा लेने और यह कहने का अधिकार नहीं है कि यह विशेष रूप से उसका है। किसी भी भागीदार के पास साझेदारी के अस्तित्व के दौरान या उसके विघटित होने के बाद ऐसा कोई अधिकार नहीं होता है।"

जहां तक किसी फर्म में साझेदार के हिस्से की प्रकृति का संबंध है, लिंडले ऑन पार्टनरशिप में पृष्ठ 375 पर निम्नलिखित अनुच्छेद कानूनी स्थिति को बहुत स्पष्ट रूप से सामने लाता है:-

“साझेदार के हिस्से का मतलब साझेदारी संपत्तियों में उसका अनुपात है, जब वे सभी वसूल हो गए हैं और पैसे में परिवर्तित हो गए हैं, और सभी साझेदारी ऋण और देनदारियों का भुगतान और निर्वहन किया गया है। यह केवल और केवल यही है, जो किसी भागीदार की मृत्यु पर यह उसके प्रतिनिधियों, या उसके हिस्से के वसीयतदार को चला जाता है... और उसके दिवालिया होने पर यह हिस्सा उसके ट्रस्टी को चला जाता है।“

भारतीय भागीदारी अधिनियम, 1932 के तहत फर्म की प्रकृति और उसकी संपत्ति के संबंध में स्थिति लगभग अंग्रेजी कानून के समान ही है। यहां भी एक साझेदारी फर्म एक अलग कानूनी इकाई नहीं है और कानून में साझेदारी संपत्ति फर्म बनाने वाले सभी भागीदारों की है। भगवानजी मोरारजी गोकुलदास बनाम एलेम्बिक केमिशियल वर्क्स कंपनी लिमिटेड और अन्य मामले में प्रिवी काउंसिल ने फैसले के पैरा 10 में इस प्रकार कहा:-

"बोर्ड के समक्ष यह तर्क दिया गया था कि भारतीय साझेदारी अधिनियम, 1932 के तहत एक फर्म को इसे बनाने वाले व्यक्तियों के अलावा एक इकाई के रूप में मान्यता दी जाती है, और यह इकाई तब तक बनी रहती है जब तक फर्म मौजूद है और अपना व्यवसाय जारी रखती है। यह यह सत्य है कि भारतीय साझेदारी अधिनियम यह मान्यता देने में अंग्रेजी भागीदारी अधिनियम, 1890 से भी आगे जाता है कि एक फर्म का व्यक्तित्व उसे बनाने वाले व्यक्तियों से भिन्न हो सकता है। इस संबंध में भारत का कानून इंग्लैंड की तुलना में स्कॉटलैंड के कानून के अधिक अनुरूप है। लेकिन तथ्य यह है कि एक फर्म के पास एक विशिष्ट व्यक्तित्व होता है, इसमें यह शामिल नहीं है कि जब तक फर्म का व्यवसाय जारी रहता है तब तक व्यक्तित्व अपरिवर्तित रहता है। भारतीय अधिनियम, अंग्रेजी अधिनियम की तरह, एक फर्म को शाश्वत उत्तराधिकार के अधिकार का आनंद लेने वाली कॉर्पोरेट संस्था बनाने से बचाता है। (जोर दिया गया)

यह सच है कि सिविल प्रक्रिया संहिता आदेश 30 के तहत, जैसा कि न्यायालय के अंग्रेजी नियमों के तहत, फर्म के नाम पर भागीदारों द्वारा या उनके खिलाफ और यहां तक कि फर्मों और उनके सदस्यों के बीच भी कार्रवाई की जा सकती है, लेकिन यह केवल प्रक्रिया का मामला है। यह भी सच है कि फर्म की संपत्ति को एक से अधिक तरीकों से मान्यता प्राप्त है (साझेदारी अधिनियम की धारा 14 और 15) लेकिन केवल उसी के रूप में जो सभी भागीदारों की “संयुक्त संपत्ति“ है, जो किसी की “अलग संपत्ति“ से अलग है। उनमें से, और अपने सदस्यों से कानून में अलग निकाय से संबंधित नहीं हैं। अडांकी नारायणप्पा और अन्य बनाम भास्कर कृष्णप्पा और 13 अन्य⁽⁵⁾ के मामले में इस न्यायालय ने लिंडले ऑन पार्टनरशिप, 12 वें संस्करण में होने वाले उपरोक्त अनुच्छेदों को अनुमोदन के साथ उद्धृत करने के बाद किसी फर्म के चालू रहने व विघटन पर भागीदारों के अधिकार के संदर्भ में निम्नलिखित टिप्पणियां की:-

“इसमें कोई संदेह नहीं है कि एक फर्म का कोई कानूनी अस्तित्व नहीं है, साझेदारी की संपत्ति सभी भागीदारों में निहित होगी और इस अर्थ में प्रत्येक भागीदार की साझेदारी की संपत्ति में हित है। हालांकि, साझेदारी के अस्तित्व के दौरान, कोई भी भागीदार संपत्ति के किसी भी हिस्से को अपना मानकर सौदा नहीं कर सकता है, न ही वह किसी की संपत्ति की किसी विशिष्ट वस्तु में अपना हित निर्दिष्ट कर

सकता है। धारा 48 के खंड (ए) और खंड (ख) के उप-खंड (1), (2) और (3) के अनुसार उसका अधिकार ऐसे लाभ प्राप्त करने का है, यदि कोई हो, जो समय-समय पर उसके हिस्से में आता है और फर्म के विघटन पर फर्म की परिसंपत्तियों में एक हिस्सा जो देनदारियाँ संतुष्ट होने के बाद बच जाता है।"

उपरोक्त चर्चा को ध्यान में रखते हुए, हमें यह स्पष्ट प्रतीत होता है कि भारतीय साझेदारी अधिनियम, 1932 के तहत एक साझेदारी फर्म इसे बनाने वाले भागीदारों के अलावा एक अलग कानूनी इकाई नहीं है और समान रूप से कानून में फर्म के पास साझेदारी की संपत्ति में अपना कोई अलग अधिकार नहीं है और जब कोई फर्म की संपत्ति की बात करता है या फर्म की संपत्ति से अभिप्राय केवल उस संपत्ति या संपत्ति से है जिसमें सभी साझेदारों का संयुक्त या सामान्य हित होता है। यदि यही स्थिति है, तो इस तर्क को स्वीकार करना मुश्किल है कि विघटन पर साझेदारी परिसंपत्तियों में फर्म के अधिकार समाप्त हो जाते हैं। साझेदारी की परिसंपत्तियों में फर्म का अपना कोई अलग अधिकार नहीं होता है, लेकिन यह साझेदार ही हैं जो साझेदारी की संपत्ति पर संयुक्त रूप से स्वामित्व रखते हैं और इसलिए, देनदारियों के निर्वहन के बाद विघटन पर साझेदारों को संपत्ति के वितरण, विभाजन या आवंटन का परिणाम कुछ और नहीं बल्कि बीच के अधिकारों का एक पारस्परिक समायोजन है। साझेदारों और अधिनियम की धारा 2

(47) के अर्थ के अंतर्गत परिसंपत्तियों के हस्तांतरण के बराबर साझेदारी परिसंपत्तियों में फर्म के अधिकारों को समाप्त करने का कोई सवाल ही नहीं है। इसलिए, हमारे विचार में, जब विघटन पर वितरण होता है, तो साझेदारी परिसंपत्तियों में फर्म के अधिकारों को समाप्त करने के अर्थ में भी परिसंपत्तियों का कोई हस्तांतरण शामिल नहीं होता है।

राजस्व विभाग के वकील ने हमें अतिरिक्त आयकर आयुक्त बनाम एमएजे वसानायक मामले में कर्नाटक उच्च न्यायालय के एक फैसले का हवाला दिया, जहां अदालत ने यह मत व्यक्त किया है कि जब साझेदारी का गठन करने के लिए व्यक्तिगत संपत्ति को साझेदारी फर्म में लाया जाता है ताकि साझेदारी का गठन किया जा सके तब साझेदारी में सम्पत्ति के हित का हस्तांतरण होता है और धारा 34(3)(ख) एवं 1961 अधिनियम की धारा 155(5) आकर्षित होती है। जैसा कि राजस्व के वकील द्वारा तर्क दिया गया था, पहले उदाहरण में, वह निर्णय विपरीत मामले से निपटता है और यह आवश्यक रूप से तर्क की समता पर नहीं चलता है कि किसी फर्म के विघटन पर उसके भागीदारों को साझेदारी परिसंपत्तियों का वितरण, विभाजन या आवंटन किया जाए। संपत्ति के हस्तांतरण के समान होगा। दूसरे, उस मामले में कर्नाटक उच्च न्यायालय द्वारा लिए गए दृष्टिकोण की शुद्धता या अन्यथा पर कोई राय व्यक्त करना हमारे लिए अनावश्यक है।

राजस्व विभाग के वकील के तर्क को खारिज करने का एक और कारण है और वह यह है कि अधिनियम की धारा 34(3) (ख) को आकर्षित करने के लिए दूसरी शर्त को पूरा करना आवश्यक है जिसे इस मामले में संतुष्ट होना नहीं कहा जा सकता। यह आवश्यक है कि संपत्ति की बिक्री या हस्तांतरण करदाता द्वारा किसी व्यक्ति को किया जाना चाहिए। अब प्रत्येक विघटन का समय परिसंपत्तियों के वास्तविक वितरण, विभाजन या आवंटन से पहले होना चाहिए जो खाते बनाने और फर्म द्वारा देय ऋणों और देनदारियों का निर्वहन करने के बाद होता है। विघटन पर फर्म का अस्तित्व समाप्त हो जाता है। इसके बाद खातों का निर्माण होता है, फिर ऋणों और देनदारियों का निर्वहन होता है और उसके बाद संपत्तियों का वितरण, विभाजन या आवंटन पूर्व भागीदारों के बीच अधिकारों के पारस्परिक समायोजन के माध्यम से होता है। पूर्व साझेदारों को परिसंपत्तियों का वितरण, बंटवारा या आवंटन विघटित फर्म द्वारा नहीं किया जाता है। इस अर्थ में निर्धारिती (विघटित फर्म) द्वारा किसी भी व्यक्ति को संपत्ति का कोई हस्तांतरण नहीं किया जाता है। उच्च न्यायालय के इस दृष्टिकोण को स्वीकार करना संभव नहीं है कि किसी विलेख द्वारा प्रभावित परिसंपत्तियों का वितरण विघटन के साथ तत्काल होता है या यह विघटित फर्म द्वारा प्रभावित होता है।

परिणाम में हमारा स्पष्ट मानना है कि अधिनियम की धारा 34(3) (ख) मामले पर लागू नहीं होती थी और हम ट्रिब्यूनल के दृष्टिकोण को

बरकरार रखते हैं। इसलिए, अपीलें स्वीकार की जाती हैं और राजस्व विभाग अपीलकर्ता को अपील की लागूत का भुगतान करेगा।

अपीलें स्वीकृत।

यह अनुवाद आर्टिफिशियल इंटेलिजेंस टूल 'सुवास' की सहायता से अनुवादक न्यायिक अधिकारी राजेश्वर विश्नोई (आर.जे.एस.) द्वारा किया गया है।

अस्वीकरण: यह निर्णय पक्षकार को उसकी भाषा में समझाने के सीमित उपयोग 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 ही प्रामाणिक होगा और निष्पादन और कार्यान्वयन के उद्देश्य से भी अंग्रेजी संस्करण ही मान्य होगा।