

अध्याय 3: फर्मों के लिए छूट/कटौती के विशेष प्रावधान

3.1 प्रस्तावना

भागीदारी फर्म अधिनियम के अन्तर्गत अलग कर योग्य सत्त्व हैं। अधिनियम फर्मों तथा भागीदारों को मिलने वाली छूटों/कटौतियों के विशेष प्रावधान उपलब्ध कराता है। फर्म की आय की गणना में भागीदारों को दिया जाने वाला पारिश्रमिक तथा ब्याज कटौती के रूप में स्वीकृत है जो अधिनियम में निर्धारित कुछ शर्तों का विषय है। भागीदारों को दिये जाने वाले पारिश्रमिक तथा ब्याज की कटौती की स्वीकृति हेतु शर्तें इस प्रकार हैं:

- क. भुगतान भागीदारी विलेख द्वारा प्राधिकृत होना चाहिए।
- ख. भुगतान भागीदारी विलेख की शर्तों के अनुरूप होना चाहिए।
- ग. भुगतान ऐसे भागीदारी विलेख की तिथि से बाद की अवधि से संबंधित होना चाहिए।
- घ. पारिश्रमिक का भुगतान कार्यकारी भागीदारों को किया जाना चाहिए।
- ङ. ब्याज निर्धारित से अधिक नहीं होना चाहिए।
- च. भागीदारी विलेख में पारिश्रमिक की राशि निर्दिष्ट होनी चाहिए।
- छ. भुगतान योग्य पारिश्रमिक भागीदारी फर्म के 'बही लाभ' के संदर्भ में कुछ परिभाषित आर्थिक एवं प्रतिशतता सीमाओं के अधीन है।

यह अध्याय उन मामलों से संबंधित है जहाँ आईटीडी ने फर्मों पर लागू होने वाले अधिनियम के विशेष प्रावधानों का पालन नहीं किया।

निर्धारण अधिकारियों ने विलेख की तिथि से पूर्व की अवधि हेतु तथा गैर-कार्यकारी भागीदारों को पारिश्रमिक के भुगतान को संस्वीकृत किया था जिसके परिणामस्वरूप भागीदारों को अयोग्य कटौतियाँ प्राप्त हुईं तथा राजस्व का अनुषंगी हानि हुई।

3.2 विलेख तिथि से पहले की अवधि हेतु तथा गैर-कार्यकारी भागीदार को भुगतान किया गया पारिश्रमिक

अधिनियम की धारा 40(बी)(iii) के अनुसार, किसी भागीदार को पारिश्रमिक का कोई भुगतान भागीदारी विलेख द्वारा प्राधिकृत होना चाहिए तथा ऐसे भुगतान भागीदारी विलेख की तिथि से पहले की तिथि से नहीं किये जाने चाहिए जब तक यह एक पूर्ववर्ती विलेख द्वारा प्राधिकृत ना हो।

हमने देखा कि एओज़ ने (i) विलेख की तिथि से पहले की अवधि के लिए भुगतान किये गए पारिश्रमिक पर व्यय तथा (ii) ऐसे भागीदारों को भुगतान किये गये पारिश्रमिक पर व्यय जो वास्तविक रूप से फर्म के कार्यकलापों में रत नहीं थे, संस्वीकृत किये थे। इस प्रकार के नौ मामले तमिलनाडु, केरल, पंजाब तथा राजस्थान के संबंध में देखे गए थे जिनमें ₹ 2.50 करोड़ का कर प्रभाव सम्मिलित था (बॉक्स 3.1 देखें)।

बॉक्स 3.1: पारिश्रमिक पर व्यय पर अनाधिकृत कटौतियों पर निदर्शी मामले

क. नि.व. 11 के लिए केरल सीआईटी-II कोच्ची में मैसर्ज ब्लास्टलाईन इण्डिया के संवीक्षा निर्धारण में, एओ ने भागीदारों को दिए गए पारिश्रमिक के प्रति ₹ 1.76 करोड़ की कटौती संस्वीकृत की। निर्धारण की संवीक्षा से पता चला कि फर्म के भागीदार उक्त अवधि के दौरान विदेश में कार्य कर रहे थे तथा फर्म का व्यवसाय उनकी तरफ से नियुक्त सीईओ (प्रबंधक) के माध्यम से चलाया गया था। भागीदार वास्तविक रूप से फर्म के कार्य कलापों को करने में लगे ना होने के नाते पारिश्रमिक के लिए अयोग्य थे। संस्वीकृत अयोग्य कटौती में ₹ 64.80 लाख का कर प्रभाव था। आईटीडी ने आपत्ति स्वीकार (जून 2013) की।

ख. नि.व. 11 के लिए तमिलनाडु सीआईटी-V चेन्नै में मैसर्ज प्राइस वाटरहाउस एण्ड कं. के मामले में, एओ ने भागीदारों का ₹ 1.25 करोड़ राशि वेतन स्वीकृत किया जैसा कि निर्धारिती द्वारा दावा किया गया था। हमने देखा कि तिथि 23 सितम्बर 2010 के विलेख में पारिश्रमिक 1 अप्रैल 2009 से प्राधिकृत किया गया था। अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार, भुगतान केवल विलेख की तिथि अर्थात् 23 सितम्बर 2010 के बाद की अवधि के लिए नि.व. 12 में ही योग्य था नाकि नि.व. 11 में। इसमें ₹ 38.56 लाख का कर प्रभाव सम्मिलित था।

उपरोक्त मामलों का तात्पर्य है कि एओज़ ने भागीदारी विलेख पर उचित ध्यान नहीं दिया जिसके परिणाम स्वरूप अयोग्य कटौतियाँ एवं राजस्व का अनुषंगी नुकसान हुआ।

निर्धारण अधिकारियों ने ब्याज का अनाधिकृत तथा अधिक भुगतान स्वीकृत किया जिसके परिणामस्वरूप भागीदारों को अयोग्य कटौतियाँ मिली तथा राजस्व का अनुषंगी नुकसान हुआ।

3.3 ब्याज का अधिक भुगतान

अधिनियम की धारा 40(बी)(IV) किसी भागीदार को 12 प्रतिशत से कम की दर पर साधारण ब्याज के भुगतान हेतु प्रावधान करती है तथा जिसे भागीदारी

विलेख की शर्तों के अनुरूप तथा उसके द्वारा प्राधिकृत किये जाने की आवश्यकता होती है।

हमने देखा कि महाराष्ट्र, उत्तर प्रदेश, उड़ीसा तथा असम के संबंध में 13 मामलों में भागीदारों को ब्याज के भुगतान पर व्यय के लिए कटौती स्वीकृत की (i) जो भागीदारी विलेख में निर्धारित/प्राधिकृत दर से अधिक था, (ii) जहाँ दर भागीदारी विलेख 40(बी)(iv) के तहत दर निर्धारित सीमाओं से अधिक थी एवं (iii) जो विलेख में प्राधिकृत नहीं था। इसके परिणामस्वरूप ₹ 97.14 लाख के राजस्व का नुकसान हुआ (बॉक्स 3.2 देखें)।

बॉक्स 3.2: ब्याज के अधिक भुगतान पर निदर्शी मामले

क. नि.व. 11 के लिए उड़ीसा सीआईटी-भुवनेश्वर चार्ज में, हमने **मैसर्स सिराजुद्दीन एण्ड कं.** के मामले में देखा कि एओ ने एक भागीदार को ब्याज के प्रति कटौती संस्वीकृत की थी जो बारह प्रतिशत प्रति वर्ष के साधारण ब्याज की सीमा से ₹ 66 लाख अधिक था। गलती के परिणामस्वरूप आय का ₹ 66 लाख कम निर्धारण हुआ और ₹ 20.26 लाख के कर का कम उदग्रहण हुआ।

ख. नि.व. 09 से 11 के लिए उत्तर प्रदेश सीआईटी-इलाहाबाद चार्ज में **मैसर्स छोटा भाई मुन्ना भाई एण्ड कम्पनी** के मामले में भागीदारी विलेख में भागीदारों की पूँजी के अन्तः शेष पर बारह प्रतिशत प्रति वर्ष की दर से ब्याज का प्रावधान ₹ 1.53 करोड़ के स्वीकार्य ब्याज के प्रति ₹ 1.76 करोड़ का ब्याज स्वीकृत किया था। इस चूक के परिणामस्वरूप ब्याज सहित ₹ 9.83 लाख के कर प्रभाव वाले ₹ 22.90 लाख के ब्याज की अधिक स्वीकृति हुई। आईटीडी ने आपत्ति स्वीकार की (अप्रैल 2013)।

ग. नि.व. 09 तथा 10 के लिए महाराष्ट्र सीआईटी-XX मुम्बई चार्ज में **मैसर्स गिरिराज कंडक्टर्स** के संवीक्षा निर्धारण में भागीदारी विलेख केवल अचल पूँजी पर ब्याज के भुगतान को प्राधिकृत करता है। यद्यपि, एओ ने अचल पूँजी पर ₹ 17.16 लाख के भुगतान योग्य ब्याज के प्रति अचल तथा चालू पूँजी पर ₹ 58.64 लाख के ब्याज भुगतान को स्वीकृत किया। इस चूक के परिणामस्वरूप ₹ 41.48 लाख का अतिरिक्त भुगतान तथा ₹ 13.47 लाख के कर का कम उदग्रहण हुआ।

भागीदार को ब्याज का भुगतान उसके द्वारा प्रस्तुत पूँजी पर किया जाता है। यह उसके द्वारा किए गए जमा से बढ़ता है तथा लाभ का हिस्सा उसके खाते में डाला जाता है तथा उसके द्वारा निकाली गई राशि से कम होता है तथा नुकसान का भाग उसके खाते से निकाला जाता है। उपरोक्त उदाहरणों से देखा गया है कि ब्याज की कटौती फर्मों को स्वीकृत की जाती है जो भागीदारों की

पूँजी के अथ के साथ-साथ अन्तः शेष पर गणना की जाती है। अतः, अधिनियम 'आधार राशि' के संबंध में स्पष्ट नहीं है जिस पर भागीदारों को दिए गए ब्याज की गणना की जानी है।

3.4 पारिश्रमिक की अनाधिकृत मात्रा

अधिनियम की धारा 40(बी)(v) के अनुसार, किसी कार्यकारी भागीदार को पारिश्रमिक का भुगतान भागीदारी विलेख के अनुसार एवं प्राधिकृत होना चाहिए जो निर्धारित राशि से अधिक न हो। सीबीडीटी ने दिनांक 25 मार्च 1996 के अपने परिपत्र संख्या 739 में स्पष्ट किया कि धारा 40(बी)(v) की अन्तर्गत कोई कटौती स्वीकार्य नहीं होगी जब तक भागीदारी विलेख प्रत्येक व्यक्तिगत कार्यकारी भागीदार को भुगतान योग्य पारिश्रमिक की राशि विनिर्दिष्ट ना करे अथवा ऐसे पारिश्रमिक का ढंग निर्धारित न करें। पारिश्रमिक की मात्रा में वृद्धि केवल एक पूरक भागीदारी विलेख माध्यम से ही प्रभावशाली होगी।

तेरह राज्यों¹³ में 81 मामलों में हमने देखा कि एओ ने पारिश्रमिक पर व्यय स्वीकृत किया जो प्राधिकृत नहीं था अथवा भागीदारी विलेख में विनिर्दिष्ट राशि से अधिक भुगतान किया गया था तथा जहाँ पारिश्रमिक को बढ़ाने वाला पूरक विलेख प्रस्तुत नहीं किया गया था, जिसमें ₹ 14.64 करोड़ का कर प्रभाव सम्मिलित था (बॉक्स 3.3 देखें)।

बॉक्स 3.3 अनाधिकृत व्यय पर निदर्शी मामले

क. नि.व. 09 के लिए दिल्ली सीआईटी-XIII चार्ज में **मैसर्स वैश्य एसोसिएट्स** के निर्धारण में, हमने देखा कि निर्धारिती फर्म के भागीदारी विलेख में भागीदारों को भुगतान किये जाने वाले पारिश्रमिक की गणना का तरीका अथवा पारिश्रमिक की मात्रा को पारिभाषित नहीं किया गया। अतः, भागीदारों को भुगतान किये गए ₹ 4.15 करोड़ के पारिश्रमिक को अस्वीकृत किया जाना चाहिए। चूक के परिणामस्वरूप ₹ 4.15 करोड़ राशि के व्यय की अस्वीकार्य स्वीकृति हुई जिसमें ब्याज सहित ₹ 1.88 करोड़ के कर का कम उदग्रहण सम्मिलित था। इसके अतिरिक्त, हमने देखा कि उसी निर्धारिती के मामले में, नि.व. 10 के लिए, आईटीडी ने स्वयं समान आधारों पर परिवर्धन किये थे जो निर्धारिती द्वारा चुनौती दिये जाने पर सीआईटी (अपील) द्वारा खारिज किया गया था।

ख. नि.व. 09 तथा नि.व. 10 के लिए उत्तर प्रदेश सीआईटी-1 कानपुर चार्ज में **मैसर्स कालिको ट्रेड्स** के मामले में, हमने देखा कि भागीदारी विलेख पारिश्रमिक की

13 तमिलनाडु, झारखण्ड, पश्चिम बंगाल, हरियाणा, दिल्ली, कर्नाटक, केरल, महाराष्ट्र, चण्डीगढ़, पंजाब, आंध्र प्रदेश, उत्तर प्रदेश, असम।

राशि की मात्रा स्पष्ट नहीं करता परन्तु अधिनियम की धारा 40(बी)(v) के तहत निर्दिष्ट सीमाओं का संदर्भ देता है। यद्यपि, एओ ने भागीदारों के पारिश्रमिक के प्रति ₹ 9.77 करोड़ की कटौती संस्वीकृत की जो अनियमित थी जिसमें ₹ 4.01 करोड़ का कर प्रभाव सम्मिलित था। उत्तर में (अप्रैल 2013) एओ ने आपत्तियाँ स्वीकार नहीं की कि संस्वीकृत पारिश्रमिक अधिनियम की प्रावधानों के अनुसार अनुमत सीमाओं में था। उत्तर सीबीडीटी परिपत्र के मद्देनजर तर्कसंगत नहीं है जो स्पष्ट करता है कि पारिश्रमिक के प्रति कटौती स्वीकार्य नहीं थी जब तक भागीदारी विलेख विशिष्ट एवं मात्रा निर्धारित करने वाला न हो।

ग. नि.व. 10 के लिए महाराष्ट्र सीआईटी-XXII मुम्बई चार्ज में **मैसर्स यश डेवलेपर्स** के संवीक्षा निर्धारण में, फर्म ने भागीदार को ₹ 47.71 लाख पारिश्रमिक का भुगतान किया था जबकि भागीदारी विलेख केवल ₹ 1.20 लाख पर पारिश्रमिक निर्धारित करता था। चूक के परिणाम स्वरूप ₹ 46.51 लाख के पारिश्रमिक का अधिक भुगतान तथा ₹ 20.87 लाख के कर का कम उद्ग्रहण हुआ।

घ. नि.व. 09 के लिए पश्चिम बंगाल सीआईटी-केन्द्रीय-III कोलकाता में **गोपाल कृष्ण एण्ड ब्रदर्स** के निर्धारण में, हमने देखा कि भागीदारी विलेख में ना तो प्रत्येक व्यक्तिगत कार्यकारी भागीदार को भुगतान योग्य पारिश्रमिक की राशि निर्दिष्ट की गई एवं ना ही ऐसे पारिश्रमिक की मात्रा निर्धारण का कोई ढंग निर्धारित किया गया। इसमें केवल यही दर्शाया गया था भागीदारों को वेतन, कमीशन अथवा अन्य पारिश्रमिक दिया जा सकता है, जैसा भी पक्षों द्वारा परस्पर सहमति से निर्णय किया जाए। अतः, दिनांक 25 मार्च, 1996 के सीबीडीटी परिपत्र सं. 739 में दिए गए स्पष्टीकरण के अनुसार, फर्म के भागीदारों को भुगतान की गई पारिश्रमिक की ₹ 28.62 लाख की राशि स्वीकार्य कटौती नहीं थी। कटौती स्वीकार करने में गलती के परिणामस्वरूप समान राशि जितना आय का कम निर्धारण हुआ जिसमें ₹ 11.76 लाख का कर प्रभाव था।

उपरोक्त उदाहरणों से, यह स्पष्ट है कि एओज़ सीबीडीटी परिपत्र सं. 739 के साथ पठित धारा 40(बी)(v) के प्रावधानों को लागू करने में एक मत नहीं हैं। धारा 40(बी)(v) तथा दिनांक 25 मार्च 1996 के सीबीडीटी परिपत्र सं. 739 में विरोधाभास नजर आता है क्योंकि धारा ऐसी कोई शर्त निर्धारित नहीं करती कि भागीदारी विलेख में पारिश्रमिक की मात्रा निर्धारित होनी चाहिए जबकि परिपत्र कहता है कि विलेख में पारिश्रमिक की मात्रा निर्धारित करनी होगी अथवा मात्रा के निर्धारण का ढंग बताना होगा। न्यायिक¹⁴ रूप से यह निर्णीत किया गया है कि पारिश्रमिक की स्वीकृतियाँ अधिनियम के प्रावधानों के अनुसार की जानी चाहिए न कि जैसा सीबीडीटी परिपत्र द्वारा व्याख्या की गई

14 मैसर्स दुर्गा दास देवकी नन्दन बनाम आईटीओ (2005 का आईटीए सं. 4 दिनांक 11 मार्च 2011) के मामले में हिमाचल प्रदेश उच्च न्यायालय।

है। इसके परिणाम स्वरूप आईटीडी एवं निर्धारिती फर्मों के बीच विरोध उत्पन्न हो सकता है।

निर्धारण अधिकारियों ने पूँजी लाभ, ब्याज आय/किराया/अन्य स्रोतों के आय को सम्मिलित करके पारिश्रमिक के उद्देश्य हेतु बही लाभ की गलत गणना की जिसके परिणामस्वरूप पारिश्रमिक का अधिक भुगतान तथा कर का कम उद्ग्रहण हुआ।

3.5 पारिश्रमिक उद्देश्य से बही लाभ की गलत गणना

अधिनियम की धारा 40(बी)(v) अपने भागीदारों को पारिश्रमिक के भुगतान की सीमा निर्धारित करती है। अधिनियम के अनुसार, किसी भागीदार को, जो एक कार्यकारी भागीदार है, पारिश्रमिक का कोई भुगतान, जो भागीदारी विलेख के अनुसार एवं इसके द्वारा अधिकृत है, एवं ऐसे भागीदारी विलेख की तिथि से बाद की अवधि से संबंधित है, सकल राशि, जैसा तालिका 3.1 में गणना की गई है, से अधिक नहीं होना चाहिए।

तालिका 3.1: बही लाभ पर कटौती की सीमा

निर्धारण वर्ष	बही लाभ	अधिकतम स्वीकृती कटौती
नि.व. 09 और नि.व. 10	बही लाभ के पहले ₹ 75,000 ¹⁵ पर अथवा हानि के मामले में	₹ 50,000 अथवा बही लाभ के 90 प्रतिशत की दर पर जो भी अधिक हो
	बुक प्रॉफिट के अगले ₹ 75,000 पर	60 प्रतिशत की दर पर
	बुक प्रॉफिट के अधिशेष पर हानि के मामले में या बुक प्रॉफिट के पहले	40 प्रतिशत की दर पर ₹ 1,50,000 या बुक प्रॉफिट के 90 प्रतिशत की दर पर, जो भी अधिक हो
नि.व.11	₹ 3,00,000 पर	अधिक हो
	बुक प्रॉफिट के अधिशेष पर	60 प्रतिशत की दर पर

धारा के आगे की व्याख्या में कथन है कि पारिश्रमिक की गणना के उद्देश्य के लिए बुक लाभ, लाभ और हानि लेखे में दर्शाये गए लाभों सहित अधिनियम के अध्याय IV-डी के अनुसार किए गए समायोजन का परिणाम है।

लेखापरीक्षा ने देखा कि आठ राज्यों¹⁶ से संबंधित 24 मामलों में एओ ने पूँजीगत लाभ, ब्याज आय/किराये से आय/अन्य स्रोतों से आय को शामिल करते हुए पारिश्रमिक के उद्देश्य हेतु बुक लाभ की गणना की जिसके

15 धारा 44 ए में संदर्भित व्यवसाय करने वाली फर्म के लिए पहले तथा अगले स्तर पर 1,00,000 ।

16 महाराष्ट्र, हरियाणा, हिमाचल प्रदेश, पंजाब, उत्तर प्रदेश, गुजरात, राजस्थान और पश्चिम बंगाल ।

परिणामस्वरूप पारिश्रमिक का अधिक भुगतान हुआ और ₹ 1.37 करोड़ के कर की कम उगाही हुई (बॉक्स 3.4 देखें)।

बॉक्स 3.4: बुक लाभ की गलत गणना पर निदर्शी मामले

क. निर्धारण वर्ष 10 के लिए महाराष्ट्र सीआईटी-XXII मुंबई प्रभार में, **मै. एस. नरेंद्र कुमार एण्ड कंपनी** के संवीक्षा निर्धारण में एओ ने पारिश्रमिक के उद्देश्य से बुक लाभ की गणना करते समय ब्याज की आय की भी गणना की। ब्याज की आय अधिनियम के अध्याय IV-एफ का एक भाग है और इसलिए इसे बुक लाभ के भाग के रूप में नहीं माना जाना था। इस चूक के कारण ₹ 28.01 लाख के कर प्रभाव वाले ₹ 82.41 लाख के पारिश्रमिक का अधिक भुगतान हुआ।

ख. निर्धारण वर्ष 09 के लिए सीआईटी जोधपुर प्रभार, राजस्थान में एओ ने एक कंपनी **मै. इरकान कंपोजिट्स** का निर्धारण संपन्न किया। हमने देखा कि ₹ 9.99 लाख की ब्याज की आय को शामिल करने तथा ₹ 70.68 के अनवशोषित हास के गैर समायोजन के कारण बुक लाभ निकालते समय एओ ने ₹ 55.28 लाख के पारिश्रमिक के अधिक भुगतान की अनुमति दी। इस चूक के कारण ब्याज सहित ₹ 22.72 लाख के कर की कम उगाही हुई। आईटीडी ने यह कहते हुए लेखापरीक्षा आपत्ति नहीं मानी (जून 2013) कि अधिनियम में ऐसा उल्लेख है कि उपरोक्त मदों को बुक लाभ की गणना से हटा देना है, और साझेदार को पारिश्रमिक अधिनियम की धारा 40बी के अनुसार अनुमत किया गया है। उत्तर तर्कसंगत नहीं है क्योंकि बुक लाभ की गणना करते समय अन्य आय और अनवशोषित हास का समायोजन किया जाए क्योंकि यह अध्याय IV-डी के तहत आता है।

ग. निर्धारण वर्ष 06 के लिए सीआईटी गांधीनगर प्रभार, गुजरात में एओ ने ₹ 3.01 करोड़ की एक आय का निर्धारण करते हुए दिसम्बर 2007 में निर्धारिती कंपनी **मै. रंजीत कंस्ट्रक्शन कंपनी** का निर्धारण किया। हमने देखा कि निर्धारिती कंपनी ने ₹ 3.65 करोड़ के बुक प्रॉफिट पर अपने साझेदार को ₹ 1.95 करोड़ का पारिश्रमिक अदा किया जिसमें ब्याज, बीमा दावा और किराये के ₹ 1.20 करोड़ की आय निहित थी। पारिश्रमिक के लिए बुक प्रॉफिट की गणना करते समय ₹ 1.20 करोड़ की अन्य आय को नहीं शामिल किया जाना था। इस चूक के कारण ₹ 39.93 लाख की आय का कम निर्धारण हुआ और परिणामस्वरूप ब्याज सहित ₹ 19.43 लाख के कर की कम वसूली हुई। आईटीडी ने अधिनियम की धारा 147 के साथ पठित धारा 143(3) के तहत मॉग करके सुधारात्मक कार्रवाई की (मार्च 2009)।

उपरोक्त उदाहरणों से हमने देखा कि पारिश्रमिक की गणना के लिए बुक प्रॉफिट निकालने में निरंतरता नहीं है। इसके अतिरिक्त कोलकाता उच्च न्यायालय ने मो. सिराजुद्दीन बनाम सीआईटी के मामले में निर्णय दिया कि अध्याय IV-डी में प्रावधान नहीं है कि शुद्ध लाभ सुनिश्चित करने के लिए लेखांकन की पद्धति में केवल व्यापार से आय की गणना करनी थी न कि अन्य स्रोतों से। इस प्रकार, व्याख्या सहित पठित धारा 40(बी)(V) के उद्देश्य हेतु शुद्ध लाभ/या बुक प्रॉफिट सुनिश्चित करने के लिए लेखांकन की कोई अलग पद्धति नहीं हो सकती।

अतः धारा 40(बी)(v) के तहत साझेदार के पारिश्रमिक के लिए बुक प्रॉफिट के संबंध में अधिनियम स्पष्ट नहीं है।

3.6 धारा 184 के प्रावधानों को लागू करने में विफलता

अधिनियम की धारा 184 में प्रावधान है कि एक फर्म का निर्धारण फर्म के रूप में तभी किया जाएगा यदि साझेदारी का कोई दस्तावेजी साक्ष्य हो, दस्तावेज में साझेदारों के व्यक्तिगत शेयर विनिर्दिष्ट हों और निर्धारण वर्ष से संबंधित फर्म के आय के रिटर्न के साथ साझेदारी की सत्यापित/संशोधित प्रति भी लगी हो।

निर्धारण वर्ष 07 से एक फर्म को अपनी आय के संबंध में रिटर्न दाखिल करना अनिवार्य है चाहे करयोग्य आय हो या नहीं। यदि फर्म धारा 142(1) एवं 143(2) के तहत जारी नोटिस का अनुपालन करने में विफल हो जाती है, यह धारा 144 में उल्लिखित विफलता है और पारिश्रमिक तथा अदा ब्याज के संबंधी में कटौती अनुमन्य नहीं है। अधिनियम की धारा 185 में प्रावधान है कि धारा 184 की शर्तों को लागू करने में यदि फर्म विफल हो जाती है या धारा 144 में विनिर्दिष्ट विफलता मान लेती है, “कारोबार या पेशे से लाभ और अर्जन” के शीर्ष के तहत प्रभार्य आय की गणना करने में ऐसी फर्म के किसी साझेदार को ऐसी फर्म द्वारा किसी भी नाम से किए गए ब्याज, वेतन, बोनस, विलय या पारिश्रमिक के किसी भी माध्यम के भुगतान द्वारा कोई कटौती अनुमत नहीं की जाएगी।

केरल, पश्चिम बंगाल और बिहार में 33 मामलों में हमने देखा कि यद्यपि फर्म/साझेदारों ने धारा 184 के प्रावधानों का पालन नहीं किया, एओ ने धारा 40(बी) के तहत साझेदारों को पारिश्रमिक और ब्याज के प्रति कटौती अनुमत किया जिसका कर प्रभाव ₹ 1.09 करोड़ था (बॉक्स 3.5 देखें)।

बॉक्स 3.5: साझेदारों को पारिश्रमिक एवं ब्याज के प्रति दावा की गई अनर्हक कटौती पर निदर्शी मामले

क. पश्चिम बंगाल सीआईटी-सेंट्रल III कोलकाता प्रभार में, नि.व.05 से नि.व.11 के लिए **मै. नरेश कुमार एण्ड कंपनी** के निर्धारण में निर्धारिती धारा 142(1) एवं 143(2) के तहत जारी नोटिसों का पालन करने में विफल रहा और अपीलीय आदेश¹⁷ के बावजूद भी धारा 144 के तहत निर्धारण की स्थिति वही रही, निर्धारिती अधिनियम की धारा 184(5) के तहत पारिश्रमिक का हकदार नहीं था। हालांकि एओ ने धारा 251/144/153ए के तहत पारित आदेशों में ₹ 1.67 करोड़ (सात नि. वर्षों के लिए) का पारिश्रमिक अनुमत किया जिसके परिणामस्वरूप सात नि. वर्षों के लिए ₹ 55.15 लाख के कर प्रभाव वाली राशि के आय का कम निर्धारण हुआ। आईटीडी ने दो न्यायिक निर्णयों¹⁸ के आधार पर लेखापरीक्षा आपत्ति को नहीं माना (जुलाई 2013), हालांकि आईटीडी द्वारा उद्धृत न्यायिक निर्णय अलग-अलग आधार पर थे और इस मामले में लागू नहीं किए जा सकते थे।

ख. निर्धारण वर्ष 11 के लिए बिहार सीआईटी-II पटना प्रभार में एओ ने खाता बहियों को न देने और उनकी पुष्टि न करने तथा इस प्रकार पारिश्रमिक और ब्याज पर व्यय के प्रति कटौती हेतु अनर्हक को धारा 144 के तहत **मै. विमलेश प्रसाद सिंह और मै. ट्रेड विंग्स** का निर्धारण किया। गलत अनुमति के कारण क्रमशः ₹ 12.86 लाख और ₹ 0.54 लाख की आय का कम निर्धारण और परिणामस्वरूप ₹ 5.63 लाख के कर की कम वसूली हुई।

अधिनियम के अध्याय XVI में फर्मों पर लागू विशेष प्रावधान हैं और फर्मों के निर्धारण हेतु धारा 184 के तहत कुछ शर्तें दी गई हैं। जबकि फर्मों के लिए अध्याय के तहत विशेष धारायें हैं, एओज़ प्रावधानों को बारीकी से नहीं लागू कर रहे हैं।

3.7 साझेदारों को ब्याज/पारिश्रमिक के गैर-भुगतान के परिणामस्वरूप अधिक कटौती

धारा 80।ए की उपधारा 10 में प्रावधान है कि जहां एओ को प्रतीत हो कि व्यापार करने वाले निर्धारिती या किसी अन्य व्यक्ति के बीच घनिष्ठ संबंध हैं, या किसी अन्य कारण से उनके बीच व्यापार इस तरह से किया जाता है कि उनके बीच किये गये व्यापार से निर्धारिती को सामान्य से अधिक लाभ होता है जिसकी ऐसे अर्हक व्यापार में बढ़ोत्तरी होने की संभावना है, इस धारा के

17 असंतुष्ट होने पर निर्धारिती ने सीआईटी-अपील, कोलकाता, पं.बंगाल में एक अपील दायर किया जिसे खारिज कर दिया गया और उसमें देखा गया कि धारा 144 के प्रावधानों को लागू करने में एओ पूर्णतः सही था चूंकि एओ द्वारा वांछित सूचना के अनुसार अपीलकर्ता द्वारा सूचना नहीं दी गई थी।

18 1.43 एसओटी 11(एसएसआर)(यूरो.)-2011 एवं 07 एसओटी 457 (लखनऊ) 2006।

लिए ऐसे अर्हक व्यापार के लाभ और अर्जन की गणना करने में एओ ऐसी लाभ की राशि लेगा जो उसे व्यापार से लिया जाना उचित प्रतीत हो।

धारा 40(बी)(v), पारिश्रमिक की उच्चतम सीमा निर्धारित करती है जिसका भुगतान किया जा सकता है लेकिन साझेदार को पारिश्रमिक का भुगतान करना अनिवार्य नहीं करती। हमने देखा कि अधिनियम की धारा 10ए/80बी/80सी/80ई के तहत कर का छूट लेने वाली फर्म ने साझेदार पूँजी पर पारिश्रमिक और ब्याज का भुगतान नहीं किया जबकि कुछ मामलों में ब्याज लगाने के लिए साझेदारी दस्तावेज का प्रावधान था। इस प्रकार फर्म ने सामान्य लाभ की अपेक्षा अधिक लाभ लिया जिसकी सामान्य व्यापार में और बढ़ने की संभावना थी और अधिनियम की धारा 80ए(10) के साथ पठित धारा 10ए(7)/80बी(13)/80सी(7)/80ई(6) के प्रावधान लागू थे जिसके कारण कर की कम उगाही हुई। इसके अतिरिक्त, परिणामस्वरूप करयोग्य आय में पारिश्रमिक और ब्याज को शामिल करने से राजकोष में राजस्व की हानि हुई।

लेखापरीक्षा ने पाँच राज्यों¹⁹ में 60 मामलों में देखा कि फर्म साझेदारों को ब्याज/पारिश्रमिक का भुगतान नहीं कर रही थी जबकि इसके लिए साझेदारी दस्तावेज प्रदान किया गया था, जिसके कारण ₹ 39.79 करोड़ की राजस्व हानि वाले छूट/कटौती हेतु पात्र निर्धारिती के लाभ बढ़ रहे थे (बॉक्स 3.6 देखें)।

बॉक्स 3.6: ब्याज/पारिश्रमिक के गैर-भुगतान पर निदर्शी मामले

क. निर्धारण वर्ष 09 के लिए गुजरात सीआईटी-V अहमदाबाद प्रभार में **मै. अदानी एक्पोटर्स** के मामले में एओ ने अधिनियम की धारा 10ए के तहत ₹ 179.07 करोड़ की कटौती अनुमत करने के पश्चात् ₹ 0.74 लाख पर फर्म की आय का निर्धारण किया। हमने देखा कि निर्धारिती फर्म ने साझेदारों को ₹ 23 करोड़ (9 प्रतिशत की दर से) का ब्याज नहीं दिया था जबकि दस्तावेज में इसका उल्लेख था। इस प्रकार फर्म ने उचित लाभ से अधिक लाभ लिया और परिणामस्वरूप फर्म को अधिनियम की धारा 10ए के तहत छूट की राशि का अधिक दावा करने में सक्षम बनाएगा। ₹ 23 करोड़ की राशि को अधिनियम की धारा 10ए के तहत कटौती हेतु अर्हक कारोबार आय से अनुमत नहीं किया जाना था। इस चूक के कारण ब्याज सहित ₹ 9.85 करोड़ के कर की कम उगाही हुई।

ख. निर्धारण वर्ष 11 हेतु गुजरात सीआईटी-वलसाड में **मै. अलीधरा टेक्सपिन इंजीनियर्स** के मामले में एओ ने धारा 10बी के तहत ₹ 4.02 करोड़ की कटौती

19 पश्चिम बंगाल, पूर्वोत्तर, गुजरात, महाराष्ट्र, मध्य प्रदेश ।

अनुमत करते हुए फर्म की आय ₹ 25.11 करोड़ निर्धारित किया। साझेदारी दस्तावेज की शर्तों के अनुसार निर्धारिती फर्म को ₹ 24.75 करोड़ के लाभ की राशि पर काम कर रहे साझेदारों को ₹ 9.90 करोड़ के पारिश्रमिक का भुगतान करना था। अपितु फर्म ने कार्यकारी साझेदारों को ऐसा कोई पारिश्रमिक का भुगतान नहीं किया। इस प्रकार, फर्म के खाते में अधिनियम की धारा 10बी के तहत कटौती के लिए अर्हक कारोबार आय से ₹ 9.90 करोड़ की राशि को गैर अनुमत किया जाना था। इस चूक के कारण ब्याज सहित ₹ 4.10 करोड़ के कर की कम उगाही हुई।

ग. निर्धारण वर्ष 07 और निर्धारण वर्ष 08 के लिए पश्चिम बंगाल सीआईटी-XI, कोलकाता प्रभार में **मै. माडर्न इंटरनेशनल** के मामले में हमने देखा कि एओ ने निर्धारिती को धारा 10ए के तहत ₹ 5.86 करोड़ का छूट अनुमत किया। हालांकि कंपनी ने लाभ और हानि खाते में साझेदारी पूँजी पर ₹ 1.36 करोड़ का ब्याज डेबिट नहीं किया जबकि साझेदारी दस्तावेज के अनुसार यह अनुमन्य था। इस प्रकार कंपनी ने सामान्य लाभ से अधिक लाभ कमाया जो अधिनियम की धारा 80A(10) के साथ पठित धारा 10ए(7) के प्रावधानों को लागू करते हुए सामान्य कारोबार में और बढ़ सकता है जिसके परिणामस्वरूप ₹ 45.65 लाख के कर की कम उगाही के कारण राजकोष में राजस्व की हानि हुई। इसी प्रकार, एओ ने निर्धारण वर्ष 07 में कंपनी से ₹ 25.60 लाख के कर की वसूली नहीं की।

इस प्रकार लेखापरीक्षा जांच से पता चला कि निर्धारिती फर्म अपने साझेदारों को पारिश्रमिक/ब्याज के गैर-भुगतान के माध्यम से लाभ को बढ़ाकर अधिक छूट/कटौती ले रही हैं। दूसरी ओर उक्त पारिश्रमिक/ब्याज के गैर समावेश से साझेदारों की करयोग्य आय घट जाती है जिससे राजकोष में राजस्व हानि होती है।

निर्धारण अधिकारियों ने आगामी वर्षों में सेवानिवृत्त/मृतक साझेदार से संबंधित हानि का शेयर अनुमत किया इसके परिणामस्वरूप हानि की अग्रणीत अधिशेष और कर की कम उगाही हुई।

3.8 सेवानिवृत्त या मृतक साझेदार

अधिनियम की धारा 78(1) कंपनी के संगठन में कोई बदलाव होने पर सेवानिवृत्त या मृतक साझेदार के अनुपात में हानि को आगे बढ़ाने से मना कर देती है।

लेखापरीक्षा ने देखा कि असम, हरियाणा, महाराष्ट्र और राजस्थान के संबंध में चार मामलों में एओ ने आगामी वर्ष में सेवानिवृत्त/मृतक साझेदार से संबंधित हानि का शेयर अनुमत किया था जिसके परिणामस्वरूप ₹ 70.11 लाख के कर की कम उगाही और अधिक अग्रणीत हानि उठानी पड़ी (बॉक्स 3.7 देखें)।

बॉक्स 3.7: सेवानिवृत्त या मृतक साझेदार के शेयर पर निदर्शी मामले

निर्धारण वर्ष 10 के लिए महाराष्ट्र सीआईटी-XX मुंबई प्रभार में **मै. रोडियम प्रापर्टीज़** की संवीक्षा निर्धारण में निर्धारण वर्ष से संबंधित वित्तीय वर्ष के दौरान 30.6 प्रतिशत का शेयर लाभ अनुपात वाला एक साझेदार सेवानिवृत्त हुआ। हमने देखा कि एओ ने आगामी वर्ष में ₹ 4.87 करोड़ की कुल पूँजीगत हानि को अनुमत किया जिसमें निहित ₹ 1.49 करोड़, सेवानिवृत्त साझेदार के हानि का शेयर था। इस गलती के कारण ₹ 1.49 करोड़ की अधिक अग्रणीत हानि मानी गयी और ₹ 50.62 लाख के कर की कम उगाही हुई। आईटीडी ने गलती मान ली (मई 2013) और अधिनियम की धारा 154 के तहत गलती सुधार ली (मई 2013)।

इस प्रकार, आईटीडी के पास फर्मों के विलय में परिवर्तनों का पता लगाने के लिए कोई प्रणाली नहीं है और सेवानिवृत्त/मृतक साझेदारों से संबंधित हानियों का गलत कैरी फॉवर्ड एवं सेट ऑफ रोकने के लिए अपने सॉफ्टवेयर माइयूल का प्रयोग नहीं कर रहा है।

3.9 धारा 80बी के तहत गलत कटौतियां

3.9क अधिनियम की धारा 80बी(10) में 31 मार्च 2008 से पूर्व अनुमोदित विकासशील और बिल्डिंग हाउसिंग प्रोजेक्ट्स से व्युत्पन्न एक उपक्रम के लाभ में शत प्रतिशत कटौती का प्रावधान है बशर्ते कि कुछ शर्तों को पूरा किया जाए जिसमें उल्लेख है कि परियोजना न्यूनतम एक एकड़ के प्लॉट या भूमि के आकार पर होनी चाहिए।

कर्नाटक में दो निर्धारितियों के संबंध में हमने धारा 80बी(10) के तहत कुल ₹ 4.47 करोड़ के कर की कम उगाही वाली गलत कटौती देखी (बॉक्स 3.8 देखें)।

बॉक्स 3.8: धारा 80बी(10) के तहत गलत कटौती पर निदर्शी मामले

निर्धारण वर्ष 10 और नि.वर्ष 11 के लिए कर्नाटक सीआईटी-IV बेंगलूरु प्रभार में **मै. दिव्यज्योति अर्थ** के मामले में एओ ने धारा 80बी के तहत दो नि.वर्षों के लिए क्रमशः ₹ 97.48 लाख और ₹ 22.16 लाख की कटौती अनुमत किया। हमने देखा कि फर्म ने एक एकड़ से कम क्षेत्रफल वाली भूमि के प्लॉट पर हाउसिंग प्रोजेक्ट लगाया था, इस प्रकार कटौती के दावा के शर्त का उल्लंघन हुआ। कटौती

की गैर अनुमति के चूक के कारण ₹ 1.45 करोड़ के कुल कर की कम वसूली हुई। आईटीडी ने कहा (जून 2013) कि परियोजना के भूमि के क्षेत्रफल में साझेदार की भूमि के अविभाजित शेयर को मानते हुए अधिनियम की धारा 80बी में निर्धारित शर्तों का उल्लंघन नहीं हुआ था। आईटीडी का उत्तर तर्कसंगत नहीं है क्योंकि अपनी व्यक्तिगत क्षमताओं में फर्म और इसके साझेदार, पृथक करयोग्य निकाय हैं और भूमि में उनकी व्यक्तिगत हिस्सेदारी को अधिनियम की धारा 80बी के तहत कटौती हेतु परियोजना क्षेत्रफल अर्हता मानने के लिए शामिल नहीं किया जा सकता।

3.9ख. धारा 80बी(11ए) के प्रावधानों के अनुसार, खाद्यान्नों के परिवहन, भंडारण और हैंडलिंग के एक “एकीकृत कारोबार” से लाभ लेने वाले उपक्रम के मामले में कटौती की राशि शुरुआती नि.वर्ष से शुरू होने वाले पांच निर्धारण वर्षों के लिए ऐसे उपक्रम द्वारा व्युत्पन्न लाभ का सौ प्रतिशत होगा।

हमने मध्य प्रदेश में उपरोक्त मुद्दे पर एक मामला देखा (बॉक्स 3.9 देखें)।

बॉक्स 3.9: निदर्शी मामले

निर्धारण वर्ष 10 और नि.व.11 हेतु मध्य प्रदेश सीआईटी-ग्वालियर में **मै. अग्रवाल वेयर हाउस** के मामले में हमने देखा कि निर्धारिती ने लाभ एवं हानि खाते में क्रमशः ₹ 34.99 लाख और ₹ 37.47 लाख का वेयरहाउस रेंटल आय दर्शाया था जिसका इसने धारा 80बी(11ए) के तहत क्रमशः ₹ 19.89 लाख और ₹ 24.96 लाख की कटौती का दावा किया था। एओ ने संवीक्षा निर्धारण में इसे अनुमत कर दिया था। इसके अलावा, हमने देखा कि निर्धारिती की आय का मुख्य स्रोत वेयर हाउस से किराया आय था और यह धारा 80-बी(11ए) के तहत कटौती को अनर्हक बनाता है। ₹ 44.85 लाख की अनर्हक कटौती की अनुमति से ₹ 17.09 लाख के कर प्रभाव वाली समान आय का कम निर्धारण हुआ।

हमने यह भी देखा कि विनिर्माण कारोबार में निर्धारित कई इकाईयों फर्म के रूप में पंजीकृत थी और अपनी पिछली रिपोर्ट²⁰ में हमने अधिनियम की धारा 80बी के तहत निर्धारिती फर्मों को दी गई अनर्हक कटौती से संबंधित समान प्रकृति की आपत्तियों पर प्रकाश डाला था।

20 सिविल निर्माण के कारोबार की निष्पादन लेखापरीक्षा-2011-12 की रिपोर्ट सं.12।

3.10 सिफारिशें

हमने सिफारिश की कि:

क. आईटीडी (i) अध्याय XVI में दिए अनुसार फर्मों के लिए विशेष, (ii) सेवानिवृत्त होने वाले/मृतक साझेदारों की हानियों को निर्धारित करने से संबंधित और (iii) फर्मों द्वारा किए गए दावों के अनुसार पारिश्रमिक और ब्याज के संबंध में कटौती हेतु निर्धारित प्रावधानों का अनुपालन सुनिश्चित करे।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (मार्च 2014) कि मामले की जांच की जा रही है क्योंकि अधिनियम के प्रावधानों को लागू करने के लिए आईटीआरज़ में संशोधन करना पड़ेगा।

ख. मंत्रालय साझेदारों की पूँजी पर 'मूल राशि' स्पष्ट करे जिस पर अधिनियम की धारा 40(बी)(iv) के तहत ब्याज अनुमत करने हेतु ब्याज की गणना की जाएगी।

ग. मंत्रालय अधिनियम की धारा 40(बी)(v) के प्रावधान तथा साझेदारी दस्तावेज में पारिश्रमिक की मात्रा से संबंधित दिनांक 25 मार्च 1996 के सीबीडीटी के परिपत्र सं. 739 के बीच विरोधाभास का समाधान करे।

घ. मंत्रालय फर्मों के पारिश्रमिक के भुगतान के संबंध में बुक प्रॉफिट की गणना का तरीका स्पष्ट करे तथा यह सुनिश्चित करे कि एओज़ निरंतर एकसमान दृष्टिकोण अपनायें।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (फरवरी 2014) कि कंपनियों की तरह बुक प्रॉफिट की गणना के सिद्धांतों को फर्मों पर लागू नहीं किया जा सकता क्योंकि जैसे कंपनी अधिनियम में बुक प्रॉफिट का निर्धारण करने के लिए विस्तृत तंत्र का प्रावधान है, वैसे साझेदारी अधिनियम में फर्म के बुक प्रॉफिट का निर्धारण करने के लिए कोई तंत्र नहीं बनाया गया है।

लेखापरीक्षा का मानना है कि यद्यपि अधिनियम में कंपनी की पारिश्रमिक हेतु बुक प्रॉफिट की गणना का प्रावधान है, यह अभी भी स्पष्ट नहीं है कि क्या गैर-कारोबारी मदों जैसे- पूँजीगत अर्जन, ब्याज से आय, किराये से आय, अन्य स्रोतों से ब्याज इत्यादि को छोड़ा जाना है अथवा नहीं। इसलिए मंत्रालय स्पष्टीकरण जारी करे ताकि एओज़ इसे निरंतर लागू करें।

मंत्रालय ने आगे उत्तर दिया (मार्च 2014) कि बुक प्रॉफिट की गणना अधिनियम के अध्याय IV-डी के तहत की गई है और दोहराया कि साझेदारों की पारिश्रमिक का निर्धारण करने हेतु बुक प्रॉफिट की गणना हेतु केवल "कारोबार या पेशे से लाभ या अर्जन" शीर्ष के तहत आय को लिया जाए। हालांकि, मंत्रालय ने कहा कि मामले की जांच की जा रही है और आवश्यक स्पष्टीकरण जारी किया जाएगा।

- ड. मंत्रालय अधिनियम की धाराओं 10ए/10बी/80।ए/80।बी/80।सी/80।ई के तहत छूट/कटौती लेने वाली फर्मों द्वारा पारिश्रमिक के भुगतान और साझेदार की पूँजी पर अनिवार्य रूप से ब्याज लगाने के लिए कानून में एक समर्थकारी प्रावधान लाने पर विचार करे।

मंत्रालय ने उत्तर दिया (फरवरी 2014) कि अधिनियम में साझेदार द्वारा ब्याज लगाने अथवा फर्म द्वारा पारिश्रमिक के भुगतान हेतु प्रावधान नहीं हैं किंतु केवल नामंजूरी के लिए प्रावधान हैं, यदि यह कुछ शर्तों को पूरा नहीं करता। साझेदार के पूँजीगत खाते पर ब्याज लगाना/न लगाना अथवा पारिश्रमिक का भुगतान एक कारोबारी निर्णय है और अधिनियम एक फर्म को ऐसे ब्याज लगाने अथवा पारिश्रमिक के भुगतान को अनिवार्य नहीं बना सकता। इसके अलावा, इन लाभों से जुड़ी कटौतियों का दावा करने वाली फर्मों के कर आधार की रक्षा के लिए वैकल्पिक न्यूनतम कर की अवधारणा को वित्त अधिनियम, की धारा 115 जेसी में आयकर अधिनियम में दिया गया है, जिसमें आयकर अधिनियम की धारा 10एए एवं अध्याय VIए के तहत कटौतियों को वापस जोड़ने के बाद वैकल्पिक न्यूनतम कर की उगाही का प्रावधान है।

मंत्रालय के विचार से सहमत होते हुए लेखापरीक्षा का मत है कि मंत्रालय फर्मों द्वारा साझेदारी दस्तावेज के अनुसार साझेदारों को पारिश्रमिक/ब्याज का भुगतान सख्ती से लागू करे जो विभिन्न कर छूट/कटौती ले रहे हैं, क्योंकि एओज़ द्वारा साझेदारी दस्तावेज के प्रावधानों को लागू न करने की घटनाएं हैं।

मंत्रालय ने आगे कहा (मार्च 2014) कि इस संबंध में किसी अन्य स्पष्टीकरण के लिए मामला विचाराधीन है।