

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

26 november 1986.

nr. 23.595

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 1 maart 1985 betreffende de aan hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1977 tot en met 31 december 1978.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is voor het tijdvak 1 januari 1977 tot en met 31 december 1978 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 43.924,-- aan enkelvoudige belasting en f 10.981,-- aan verhoging, welke naheffingsaanslag, na door belanghebbende daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is gehandhaafd met het besluit geen verdere kwijtschelding van de verhoging te verlenen.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft in zijn uitspraak onder het hoofd "De feiten" als vaststaand aangemerkt:

1. Belanghebbende exploiteerde in het onderhavige tijdvak een bar-cafébedrijf en was als zodanig ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet).

2. Belanghebbende voldoet de verschuldigde omzetbelasting op aangifte volgens het in artikel 26 van de Wet bedoelde kasstelsel.

3. De Inspecteur heeft in december 1979 en januari 1980 bij

belanghebbende een boekenonderzoek doen instellen over de jaren 1977 en 1978.

4. De contant ontvangen bedrijfsontvangsten werden in de periode tot 17 oktober 1977 wekelijks berekend door afleiding uit de uitgaven, begin- en eindkassaldo; de aldus berekende ontvangsten werden in een kasboek geboekt.

5. In het jaar 1978 werden ongeveer 220 maal dagontvangsten geboekt, waaronder minstens 16 maal twee bedragen op één dag; in 1978 was het bedrijf op woensdag gesloten en op 313 dagen geopend; alle geboekte bedragen waren afgerond op f 5,--, f 10,-- of f 100,--.

6. Het bruto-winstpercentage volgens de jaarstukken was in 1977 103,1% en in 1978 104,1%; dit percentage berekend uitsluitend over de aan 18% omzetbelasting onderworpen goederen (hierna: 18%-goederen) was respectievelijk 107,8% en 111%, alle percentages berekend over de inkoop.

7. De inkooprijzen zijn in 1978 ten opzichte van 1977 met ongeveer 2% gemiddeld gestegen; de consumptieprijzen voor bier en frisdrank zijn begin 1978 verhoogd van f 1,-- tot f 1,25, en de prijzen van de per fust of fles verkochte dranken zijn toen verhoogd van f 150,-- of f 160,-- naar f 165,--, respectievelijk van f 3,50 naar f 3,75.

8. In het kasboek van 1978 zijn op 15 verschillende dagen de bedragen van de contante bedrijfsontvangsten gewijzigd, tevens zijn in een aantal uitgavenposten, beginsaldi en data wijzigingen aangebracht.

9. Belanghebbende heeft over 1977 en 1978 een theoretische berekening gemaakt van de omzet van 18%-goederen; hij is daarbij uitgegaan van de onder 11 genoemde theoretische omzetberekening van de Inspecteur, en heeft daarop correcties aangebracht door onder meer ervan uit te gaan dat uit een fust bier 188 glazen bier - tegen de Inspecteur 265 - kunnen worden getapt, waarna hij een zeer groot aantal omzetverliezen heeft berekend onder meer wegens gratis of tegen gereduceerde prijs geleverde dranken; deze berekening komt uit op een bedrag dat in 1977 f 10.637,72 lager en in 1978 f 22.630,25 hoger is (inclusief omzetbelasting) dan de in de jaarstukken vermelde omzetten van respectievelijk f 264.006,27 en f 264.913,10.

10. Belanghebbende gebruikt voor de verkoop van bier glazen van 28 cl. (grote glazen) en van 22 cl. (kleine glazen).

11. De Inspecteur heeft, uitgaande van de door belanghebbende gehanteerde verkoopprijzen, de inkoopbedragen van de onderscheidene goederen en landelijke normen voor wat betreft de verhouding tussen ingekochte hoeveelheden en verkochte aantallen consumpties een theoretische berekening gemaakt van belanghebbendes omzet in 18%-goederen, uitkomende op een bedrag dat in 1977 f 82.655,49 en in 1978

f 160.211,31 hoger is (exclusief omzetbelasting) dan in de jaarstukken is vermeld.

12. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de boekhouding van belanghebbende niet als grondslag voor de berekening van de door belanghebbende verschuldigde omzetbelasting kan worden aanvaard; hij heeft op basis van de onder 11 genoemde berekening de verschuldigde omzetbelasting herrekend en deswege over de jaren 1977 en 1978 respectievelijk f 15.254,-- en f 28.670,-- in totaal f 43.924,-- nageheven. Bij de bestreden uitspraak heeft hij dit standpunt gehandhaafd."

Het Hof heeft voorts overwogen, dat tussen partijen in geschil is het antwoord op de vraag of door de Inspecteur ter zake van de onder 11 van de als vaststaand aangemerkte feiten omschreven hogere omzet terecht de onder 12 van die feiten omschreven omzetbelasting is nageheven.

Het Hof heeft met betrekking tot de standpunten van partijen vermeld:

"Het standpunt van belanghebbende.

Namens belanghebbende is in het beroepschrift en in de overige van hem afkomstige stukken, alsmede mondeling ter zitting, gesteld - samengevat -:

Na 1 november 1977 vond nagenoeg dagelijks boeking van de contante bedrijfsontvangsten plaats, in afgeronde bedragen, omdat het wisselgeld niet werd geteld.

In uitzonderingsgevallen werden wel eens de ontvangsten van dagen waarop zeer weinig werd ontvangen samengevoegd. De boekingen in het kasboek waren juist en de boekhouding gaf de werkelijke omzet weer. Na 17 oktober 1977 zijn slechts incidenteel kleine bedragen in het kasboek bijgeboekt. Dit en de onder 8 van de als vaststaand aangemerkte feiten omschreven wijzigingen wijzen op een zorgvuldige controle van de ontvangsten.

Het bruto-winstpercentage van de 18%-goederen in 1978 is 3,27. hoger dan in 1977 ondanks een verhoging van de consumptieprijzen met 25%; dit vindt zijn oorzaak in de stijging van de inkooprijzen met ongeveer 2%, in veel meer verliesposten in 1978 dan in 1977 zoals in zijn theoretische omzetberekening weergegeven, en in de omstandigheid dat de prijzen per fust of fles, verkocht bij bruiloften enzovoorts, met minder dan 25% zijn verhoogd.

De theoretische berekening door de Inspecteur van de omzet van 18%-goederen is onjuist, omdat de Inspecteur te weinig rekening houdt met de eigen structuur van een dorpscafé als dat van belanghebbende, wat veel meer omzetverliezen met zich meebrengt dan het door de Inspecteur gehanteerde verliespercentage van 13; verder gaat de Inspecteur ervan uit dat uit een fust bier 265 glazen getapt kunnen worden bij een verhouding van geschonken grote: kleine glazen als 50:50, terwijl die verhouding in feite 90:10 was waardoor het aantal glazen per fust op 188 berekend moet worden; ook houdt de Inspecteur er geen rekening mee dat de prijsverhoging in 1978 eerst is ingevoerd na carnaval, dat was na 8 februari 1978; alleen hierdoor al is zijn omzetberekening f 12.266,75 (inclusief omzetbelasting) te hoog.

Daarentegen stemt de veel nauwkeuriger theoretische omzetberekening van belanghebbende nagenoeg overeen met de werkelijkheid.

Voor 1 januari 1979 is bij hem nimmer enige theoretische omzetberekening toegepast en voordien heeft hij nimmer problemen met de Inspecteur over de omzetbelasting gehad.

Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de naheffingsaanslag.

Het standpunt van de Inspecteur.

De Inspecteur heeft in het verzoekschrift en in de overige van hem afkomstige stukken, alsmede mondeling ter zitting, gesteld - samengevat -:

De ontvangstboekingen in 1978 vonden onregelmatig plaats en in ronde bedragen; de bruto-winstmarge is in 1978 ten opzichte van 1977 veel minder gestegen dan overeenkomt met de prijsverhoging van 25%; in het kasboek zijn verschillende veranderingen in bedragen aangebracht; kascontrole heeft in 1978 niet plaatsgevonden.

Uit deze feiten blijkt dat belanghebbende in 1978 evenals in 1977 de ontvangsten heeft bepaald door afleiding uit de uitgaven. De boekhouding kan daarom niet dienen voor een juiste berekening van de omzet.

Daarom is een theoretische berekening van de omzet gemaakt volgens landelijk toegepaste normen, waarbij rekening wordt gehouden met tapverlies en representatie van \pm 13%; dit betekent rond 38000 consumpties per jaar. Er is rekening mee gehouden dat bij bruiloften enzovoorts tegen lagere prijzen wordt geleverd en dat 3000 consumpties per jaar tegen gereduceerde prijzen aan het bestuur van de carnavalsvereniging worden verstrekt.

De Inspecteur heeft de omzet van 18%-goederen over 1977 en 1978 berekend op f 306.400,80 respectievelijk f 384.725,17 of respectievelijk f 82.655,49 en f 160.211,31 hoger (alle bedragen exclusief omzetbelasting) dan in de jaarstukken is vermeld, een en ander volgens de overgelegde berekeningen. De naheffingsaanslag is daarop gebaseerd, waartoe

berekeningen zijn overgelegd.

De door belanghebbende in zijn theoretische omzetsberekening opgevoerde verliezen zijn veel te hoog en niet aangetoond. Desondanks blijft er in 1978 nog een belangrijk verschil met de geboekte omzet.

Uit een fust kunnen maximaal 263 grote glazen worden geschonken of 333 kleine glazen; rekening houdende met $\pm 11\%$ voor tapverliezen en gratis weggegeven consumpties, alsmede met de door belanghebbende tijdens het boekenonderzoek genoemde verhouding van 50:50 komt dat op gemiddeld 265 glazen per fust, welk aantal in de berekening is aangehouden.

Belanghebbende gaat uit van 188 glazen per fust en trekt daar nog eens allerlei omzetverliezen van af.

Uitgaande van een in deze beroepsprocedure door belanghebbende genoemde verhouding van 90 (groot): 10 (klein) en van 230 normale (grote) glazen respectievelijk 275 kleine glazen per fust, zouden er toch zeker 234 glazen uit een fust kunnen worden geschonken, hetgeen veel meer is dan het door belanghebbende gehanteerde aantal.

De Inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"1) Het Hof is uit eigen wetenschap bekend dat uit een fust bier minimaal 220 glazen bier, van het door belanghebbende gebruikte type met een inhoud van 28 cl., kunnen worden verkocht - en derhalve meer indien, zoals vaststaat, ook in kleine glazen wordt geschonken -, rekening houdende met tap-, doorspoel- en leidingverliezen alsmede met als normaal te achten verliezen door gratis weggeschonken consumpties (hierna: representatieverliezen).

2) De theoretische omzetsberekeningen van belanghebbende van de 18%-goederen moeten daarom, nu daarin de representatieverliezen afzonderlijk zijn berekend, ten minste verhoogd worden met $(220-188) \times 826$ fusten $\times f 1,-- = f 26.432,--$ (jaar 1977) en $(220-188) \times 864$ fusten $\times f 1,25 = f 34.560,--$ (jaar 1978) tot respectievelijk $f 279.800,55$ en $f 344.733,35$, zijnde respectievelijk $f 15.794,28$ en $f 57.190,25$ hoger (alle bedragen inclusief omzetbelasting) dan de aangegeven omzetten ad respectievelijk $f 264.006,27$ en $f 264.913,10$.

3) Belanghebbende heeft gesteld dat er naast de in die berekeningen opgenomen verliesposten nog met extra aftrekposten en verliezen rekening moet worden gehouden.

4) Maar het Hof oordeelt dat belanghebbende die stelling niet -

althans onvoldoende - aannemelijk heeft gemaakt; het Hof voegt daaraan nog toe dat die door belanghebbende opgevoerde aftrekposten en representatieverliezen uitzonderlijk hoog en daarom niet aannemelijk voorkomen.

5) Vaststaat dat begin 1978 de consumptieprijzen van dranken zijn verhoogd van f 1,- tot f 1,25, en dat de inkooprijzen in 1978 ten opzichte van 1977 met ongeveer 2% gemiddeld zijn gestegen.

6) Op grond hiervan zou naar het oordeel van het Hof te verwachten zijn, dat het bruto-winstpercentage op 18%-goederen in 1978 aanzienlijk meer dan 25-procentpunten hoger zou zijn dan in 1977, terwijl vaststaat dat die bruto-winstpercentages in 1977 en 1978 waren respectievelijk 107,8% en 111%.

7) Belanghebbende heeft deze geringe stijging trachten te verklaren door te stellen dat de prijsverhoging niet op 1 januari 1978, maar pas op 8 februari 1978 is ingegaan, door te wijzen op het grotere bedrag aan representatieverliezen in 1978 dan in 1977, en door te stellen dat de per fust of fles verkochte dranken minder dan 25% in prijs zijn verhoogd.

8) Vooreerst veronderstellenderwijs ervan uitgaande dat de prijsverhoging inderdaad eerst op 8 februari 1978 is ingevoerd, dan heeft dat naar belanghebbendes eigen berekening (theoretische omzetberekening, letter d) geen groter negatief effect gehad op de omzet en bruto-winst dan f 12.266,75.

9) Noch dit bedrag, noch het verschil in representatie-verliezen in beide jaren, noch de geringere prijsverhoging op per fust of fles verkochte dranken vormt naar 's Hof's oordeel een aannemelijke verklaring voor de slechts zeer geringe stijging van het bruto-winstpercentage na een prijsverhoging van 25%, waarbij het Hof opmerkt dat de per fust of fles verkochte dranken slechts een verhoudingsgewijs gering deel uitmaken van de totale omzet.

10) Uit het vorenoverwogene, alsmede uit de in deze uitspraak onder het hoofd "De feiten" sub 4, 5, 8 en 9 genoemde vaststaande feiten, in onderlinge samenhang beoordeeld, leidt het Hof af dat belanghebbende tot 17 oktober 1977 in het geheel geen aantekening heeft gehouden van de contante bedrijfsontvangsten en nadien in het onderhavige tijdvak de bedrijfsontvangsten onjuist en tot aanzienlijk te lage bedragen heeft geboekt.

11) Het Hof is daarom van oordeel dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak niet heeft voldaan aan de op hem krachtens artikel 34 van de Wet juncto artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 rustende administratieve verplichtingen.

12) Het niet, onjuist en tot aanzienlijk te lage bedragen boeken van bedrijfsontvangsten is naar 's Hof's oordeel een onvolkomenheid van zodanig

gewicht, dat daaruit voortvloeit de sanctie omschreven in artikel 36 van de Wet juncto artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

13) Deze sanctie bestaat hieruit dat de rechter het beroep afwijst tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is.

14) Belanghebbende is naar 's Hofs oordeel - behoudens het hierna overwogene - er niet in geslaagd overtuigend aan te tonen, dat de uitspraak onjuist is, terwijl de uitgangspunten die de Inspecteur aan zijn berekeningen heeft ten grondslag gelegd of die berekeningen zelf het Hof niet onredelijk voorkomen.

15) Aan het vorenstaande doet niet af dat de Inspecteur, naar belanghebbende heeft betoogd, de boekhouding over voorgaande jaren wel als juist heeft geaccepteerd.

16) Belanghebbende heeft gesteld dat de prijsverhoging van de consumpties van f 1,- naar f 1,25, anders dan de Inspecteur in zijn berekeningen heeft aangenomen, niet is ingegaan op 1 januari 1978 doch eerst op 8 februari 1978 na carnaval.

17) Deze stelling komt het Hof aannemelijk voor.

18) Doordat de Inspecteur deze stelling van belanghebbende niet heeft weersproken, heeft belanghebbende de datum van invoering van de prijsverhoging tevens overtuigend aangetoond.

19) Hiermee is tevens door belanghebbende overtuigend aangetoond dat de berekening van de Inspecteur in zoverre onjuist is.

20) Belanghebbende heeft berekend - welke berekening het Hof juist voorkomt en door de Inspecteur niet is betwist (theoretische omzetberekening letter d) - en daarmee overtuigend aangetoond, dat de omzet over 1978 door de Inspecteur f 12.266,75 inclusief omzetbelasting te hoog is berekend.

21) Daaruit volgt dat de omzetbelasting hierover, zijnde 15,25% van f 12.266,75 of (afgerond) f 1.871,- door de Inspecteur te hoog is berekend.

22) Het beroep is derhalve in zoverre gegrond, doch dient voor het overige te worden verworpen."

Op die gronden heeft het Hof de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de naheffingsaanslag verminderd tot een aanslag van f 42.053,- met een verhoging van vijftientig procent.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld, daarbij onder meer aanvoerende:

"De eerste overweging van het Hof.

1. "Het Hof is uit eigen wetenschap bekend."

Die wetenschap mag toch niet gronden op het feit dat de fiscus het genoemde getal of hogere pleegt aan te houden; immers het Hof heeft te oordelen in een geding tegen die fiscus.

Het mag ook niet de wetenschap zijn van lieden, die opgeleid of opgegroeid zijn in kringen behorende tot de belastingdienst; zij zouden bevooroordeeld kunnen zijn.

Het Hof heeft geen blijk gegeven enige kennis of begrip te hebben voor de praktijk in een - en in het bijzonder in dit - dorpscafé.

Wat voor duistere bronnen zou het Hof dan wel kunnen hebben?

Het Hof heeft ons zijn wetenschap en de bron daarvan onthouden, zodat wij ons daartegen niet hebben kunnen verweren. Daarom is de uitspraak van het Hof op dit punt niet met redenen omkleed en kan niet in stand blijven.

2. ""Minimaal 220 glazen bier van 28 cl. kunnen worden verkocht"" etc..

Het Hof wéét dat gewoon, welke absurde omstandigheden er ook zouden zijn. Zelfs al worden er slechts twee fust ingekocht en één ervan "slaat dood" zonder vergoed te worden, dan nog kunnen er 2 x 220 glazen uit worden verkocht.

Het Hof kan zijn wetenschap niet redelijkerwijs hebben, reeds op grond van zijn eigen formulering.

Daarom heeft het Hof niet de door de Wet vereiste vormen in acht genomen, is zijn beslissing onjuist en behoort zijn uitspraak te worden vernietigd.

3. a. Een ervaren biertapper als X toch is, calculeert zijn verkoop (zonder rekening te houden met alle bijzondere omstandigheden) op 200 per fust.

b. Maar hij tapte in '77 en '78 op lucht. Dat is bij herhaling gesteld en nooit weersproken. Zowel de Inspecteur als het Hof verzwijgen dit gewoon, dat past immers niet in hun straatje. En daarmee heeft de procesgang niet naar behoren plaatsgevonden.

Het is algemeen bekend, dat lucht de vaten niet goed leeg

maakt en leidt tot belangrijk meer verliezen dan bij koolzuur.

c. Wij hebben een ambtelijk stuk overgelegd, getiteld "Branchedocumentatie.....", dat er uit ziet als een zgn. landelijke norm. De Inspecteur kende dit stuk en noemde dat ten overstaan van het Hof: "Verouderd". Echter uit het stuk zelve blijkt, dat het is samengesteld na 12/12 '77, derhalve niet eerder dan ongeveer het midden van het tijdvak waarover de aanslag is opgelegd. Ook is het niet aannemelijk, dat de getallen van de ene op de andere norm grote verschillen met zich zouden brengen.

Het Hof negeert dat stuk en daarom heeft de procesgang niet naar behoren plaatsgevonden.

Ik heb dit stuk, deze norm, gehanteerd o.m. bij punt b. van mijn theoretische berekening; vervolgens zorgvuldig de verschillen met onze praktijk vastgesteld en uitvoerig gemotiveerd hoe ik aan de 188 glazen ben gekomen.

d. Wij hebben een krantenartikel, d.d. 27/7' 82 overgelegd, waaruit blijkt, dat het bierverlies bij de "eerste tap" in de tientallen procenten kan belopen.

Het Hof noemt dit artikel niet eens en daarmee heeft de procesgang niet naar behoren plaatsgevonden.

4. De hiervoor onder a, b, c en d genoemde punten behelzen toch alle concrete feiten en zijn alle reeds door ons gesteld, zodat die toch behoren te worden weerlegd of ten minste weersproken, door degene die meent het desondanks beter te weten.

5. Maar wat staat daar tegenover?

Slechts de zogenaamde landelijke normen, die ambtenaren van het niveau van deze belastinginspecteur niet eens meer reëel kunnen lezen en uiteraard incorrect toepassen.

Alsmede slechts de mistige eigen wetenschap van een Gerechtshof.

6. Het Hof kan dat redelijkerwijze niet allemaal beter weten, daarom is zijn wetenschap onjuist. Het Hof heeft met zijn overwegingen en zijn oordeel vormverzuim gepleegd en het recht geschonden. Daarom behoort zijn uitspraak te worden vernietigd en de aanslag op nihil te worden gesteld.

7. Minimaal 220 en meer nu er ook in kleine glazen wordt geschonken. Het Hof hanteert die 220 stellig en gaat dat getal cijfermatig uitwerken.

Een (andere) belastinginspecteur, die zei dat te kunnen weten, vertelde me: "Dat getal van 220 is door de Fiod berekend en pleegt

door het Hof in dat soort gevallen te worden gehanteerd.""

Is dat waar???

a. De Fiod (fiscus) berekent een getal en het Hof gebruikt dat getal in een geding tegen de Inspecteur (= fiscus)?

Dus de fiscus en het Gerechtshof werken eendrachtig samen in een strijd tegen een nietsvermoedende burger?

Dat zou een zware beschuldiging zijn en die behoort - door wie dan ook - tot op de bodem te worden uitgezocht; niet alleen in het belang van deze zaak, maar meer nog in het belang van het Recht in het algemeen.

b. Het Hof luistert niet, oordeelt niet werkelijk, zoekt niet naar de waarheid, maar heeft voor elke variant reeds een getal klaar liggen?

De burger mag inbrengen wat hij wil, zodra hij niet aan dat getal voldoet, krijgt hij ongelijk. En het Hof past zijn formulering wel bij dat oordeel aan?

Die conclusie zou je dan toch haast moeten trekken, al durf je dat nauwelijks.

Maar het hele verloop van de procesgang bevestigt die conclusie wel."

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

4. Beoordeling van het beroep in cassatie.

4.1. Aan zijn oordeel, dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak na 17 oktober 1977 de bedrijfsontvangsten onjuist en tot aanzienlijk te lage bedragen had geboekt, heeft het Hof mede ten grondslag gelegd dat het het Hof uit eigen wetenschap bekend is dat uit een fust bier minimaal 220 glazen bier, van het door belanghebbende gebruikte type met een inhoud van 28 cl, kunnen worden verkocht - en derhalve meer indien ook in kleine glazen wordt geschonken -, rekening houdende met tap-, doorspoel- en leidingverliezen alsmede met als normaal te beschouwen verliezen door gratis weggeschonken consumpties (representatieverliezen).

De tegen deze grondslag van voormeld oordeel gerichte grief van belanghebbende treft doel.

Nu niet zonder meer duidelijk is dat voormelde aan het Hof uit eigen wetenschap bekende feiten uit voor een ieder toegankelijke bronnen kenbaar

waren en het Hof niet vermeldt aan welke bron het zijn kennis ontleende, is het immers niet uitgesloten dat te dezen is geput uit mededelingen of waarnemingen welke buiten het geding aan het Hof ter kennis zijn gekomen en waarvan partijen in het geding onkundig zijn gebleven, zodat zij niet in staat zijn geweest zich daarover uit te laten.

Dientengevolge is 's Hofs uitspraak op dit punt niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

4.2. 's Hofs oordeel, dat belanghebbende zijn stelling, dat er naast de door hem in zijn theoretische berekeningen opgenomen verliesposten nog met extra in die berekeningen opgevoerde aftrekposten en representatieverliezen rekening moet worden gehouden, niet, althans onvoldoende, aannemelijk heeft gemaakt, zulks mede gezien de uitzonderlijke hoogte van die posten en verliezen, kan als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk in cassatie niet met vrucht worden bestreden.

4.3. Het Hof heeft vastgesteld, dat begin 1978 de consumptieprijzen van bier en frisdrank 25% zijn gestegen en dat de inkooprijzen in 1978 ten opzichte van 1977 met ongeveer 2% gemiddeld zijn gestegen, voorts dat de minder in prijs verhoogde dranken welke per fust of fles worden verkocht, een verhoudingsgewijs gering deel uitmaakten van de totale omzet, en ten slotte dat de door belanghebbende in 1977 en 1978 behaalde bruto-winstpercentages respectievelijk 107,8% en 111% bedroegen.

Vervolgens heeft het Hof, uitgaande van de door belanghebbende gestelde omstandigheid dat voormelde prijsverhoging van 25% eerst op 8 februari 1978 heeft plaatsgevonden, daaraan de gevolgtrekking verbonden dat die omstandigheid naar belanghebbendes eigen theoretische berekening geen groter negatief effect op de omzet en bruto-winst heeft gehad dan f 12.266,75.

Bezien in het licht van voormelde vaststellingen en evenvermelde gevolgtrekking is 's Hofs oordeel dat noch voormeld geldbedrag, noch een door belanghebbende beweerd groter representatieverlies in 1978 dan in 1977, noch de geringere prijsverhoging op per fust of fles verkochte dranken een aannemelijke verklaring vormt voor voormelde zeer geringe stijging van het bruto-winstpercentage, welk oordeel van feitelijke aard is, niet onbegrijpelijk.

4.4. Het onder 4.1 overwogene brengt mee dat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven, verwijzing moet volgen en de op de aldaar gegrond bevonden grief voortbouwende grieven van belanghebbende geen behandeling behoeven.

5. Beslissing.

De Hoge Raad

vernietigt de uitspraak van het Hof en

verwijst het geding naar het Gerechtshof te Arnhem ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Aldus gewezen door mrs. Royer, vice-president, Stol, Jansen, Van der Linde en Baardman, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 26 november 1986 in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Van den Dries.

Van den Dries

Royer

Het voor dit beroep betaalde griffierecht
wordt aan belanghebbende teruggegeven.

De waarnemend-griffier.