

נוסח האמנה שלהלן נלקח מתוך קובץ אמנות למניעת כפל מס, של הוצאת רונן ומתפרסם כאן באדיבותה.

## אמנה בין מדינת ישראל לבין יפן בדבר מניעת כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה<sup>1</sup>

ממשלת מדינת ישראל וממשלת יפן, ברצותן לכרות ביניהן אמנה למניעת כפל ולמניעת התחמקות ממס, לגבי מסים על הכנסה, הסכימו ביניהן לאמור:

### סעיף 1

אמנה זו תחול על בני אדם שהם תושבי אחת המדינות המתקשרות או שהם תושבי שתי המדינות המתקשרות.

### סעיף 2

1. אמנה זו תחול על המסים הבאים:

(א) בישראל:

- (1) מסים המוטלים לפי פקודת מס הכנסה והחוקים הנלוים אליה; וכן
- (2) מסים המוטלים על רווחים מהעברת מקרקעין לפי חוק מס שבח מקרקעין; (להלן - "מס ישראלי").

(ב) ביפן:

- (1) מס הכנסה;
- (2) מס חברות; וכן
- (3) המסים המקומיים על האוכלוסיה; (להלן - "מס יפני").

2. כמו כן, תחול האמנה על כל מס זהה או דומה בעיקרו, בין במישור הלאומי ובין במישור המקומי, שיוטל לאחר תאריך חתימתה של האמנה, בין אם יוטל בנוסף למסים המתוארים בסעיף קטן 1 ובין אם יוטל במקומם. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על כל שינוי משמעותי שחל בדיני המסים שלהן, תוך תקופת זמן סבירה לאחר שינוי כאמור.

### סעיף 3

1. לעניין אמנה זו, אלא אם משתמע אחרת -

1 פורסמה בכ"א 1066, כרך 31, עמ' 487. בתוקף מיום 1.1.94.

- (א) המונח "ישראל" פירושו מדינת ישראל, ובמשמעותו הגיאוגרפית פירושו, שטח ארצה של מדינת ישראל לרבות מימי החופין, וכן כל שטח שמעבר למימי החופין אשר לגביו לישראל זכויות ריבוניות, ובאשר לשטח שמחוץ למימי החופין, השטח שבהתאם לחוק הבינלאומי ולחוקי ישראל, לישראל סמכות לממש את זכויותיה בנוגע לחיפוש והפקת האוצרות הטבעיים, הביולוגיים והמינרליים שבמימי החופין בקרקעית הים ובתת הקרקע של הים;
- (ב) המונח "יפן" פירושו, במשמעותו הגיאוגרפית, שטח ארצה של יפן, לרבות מימי החופין אשר לגביהם חלים דיני המס של יפן, וכל שטח שמחוץ למימי החופין כאמור, לרבות קרקעית הים ותת הקרקע של הים, שלגביהם ליפן סמכות בהתאם לחוק הבינלאומי ואשר לגביהם חלים דיני המס של יפן.
- (ג) המונחים "מדינה מתקשרת" ו"מדינה מתקשרת אחרת" פירושו ישראל או יפן, לפי העניין;
- (ד) המונח "מס" פירושו מס ישראלי או מס יפני, לפי העניין;
- (ה) המונח "אדם" כולל יחיד, חברה וכל חבר בני אדם אחר;
- (ו) המונח "חברה" פירושו כל תאגיד או גוף הנחשב כתאגיד לצרכי מס;
- (ז) המונחים "מיזם של מדינה מתקשרת" ו"מיזם של המדינה המתקשרת האחרת" פירושו, כסידרם, מיזם המנוהל בידי תושב של מדינה מתקשרת ומיזם המנוהל בידי תושב של המדינה המתקשרת האחרת;
- (ח) המונח "אזרחים" פירושו - כל היחידים שהינם אזרחים של אחת המדינות המתקשרות וכל הגופים המשפטיים שנוצרו או התארגנו בהתאם לדיני אותה מדינה מתקשרת וכל הארגונים שאינם גופים משפטיים, אך נחשבים לצרכי מס של אותה מדינה מתקשרת כגופים משפטיים שנוצרו או התארגנו בהתאם לדיני אותה מדינה מתקשרת;
- (ט) המונח "תעבורה בינלאומית" פירושו תובלה באוניה או בכלי טיס המופעלים בידי מיזם של מדינה מתקשרת, למעט הפעלת אוניות או כלי טיס בין נקודות שבמדינה המתקשרת האחרת בלבד;
- (י) המונח "רשות מוסמכת" פירושו -
- (1) ביפן - שר האוצר או נציגו המוסמך;
  - (2) בישראל - שר האוצר או נציגו המוסמך.

2. לצורך ישום הוראות אמנה זו בידי מדינה מתקשרת, תהא לכל מונח שלא הוגדר בה המשמעות שיש לו לפי דיני אותה מדינה מתקשרת, הדנים במסים שאמנה זו חלה עליהם, אלא אם משתמע אחרת מן ההקשר.

1. לעניין אמנה זו, המונח "תושב מדינה מתקשרת" פירושו כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה נתון בה למס מכוח מקום מושבו, מקום מגוריו, מקום משרדו הראשי או המרכזי, מקום התאגדותו, מקום ניהול עסקיו או כל מבחן אחר כיוצא באלה.
2. מקום שמכוח הוראות סעיף קטן 1 יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, ייקבע מעמדו כלהלן:
  - (א) יראוהו כתושב המדינה המתקשרת שיחסיו האישיים והכלכליים עימה הדוקים יותר ("מרכז האינטרסים החיוניים");
  - (ב) אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, יראוהו כתושב המדינה המתקשרת שבה הוא נוהג לגור;
  - (ג) אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות המתקשרות, או אם אינו נוהג לגור אף לא באחת מהן, יראוהו כתושב המדינה המתקשרת שהוא אזרחה;
  - (ד) אם הוא אזרח של שתי המדינות המתקשרות, או אם אינו אזרח אף לא של אחת מהן, יפתרו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את השאלה תוך הסכמה הדדית.
3. מקום שמכוח הוראות סעיף קטן 1 אדם שאינו יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, יראוהו כתושב המדינה שבה נמצא המשרד הראשי או המרכזי שלו.

#### סעיף 5

1. לעניין אמנה זו, המונח "מוסד קבע" פירושו מקום עסקים קבוע שבו מתנהלים עסקי המיזם, כולם או חלקם.
2. המונח "מוסד קבע" כולל במיוחד:
  - (א) מקום הנהלה;
  - (ב) סניף;
  - (ג) משרד;
  - (ד) בית חרושת;
  - (ה) בית מלאכה; וכן
  - (ו) מכרה, באר נפט או באר גאז, מחצבה או כל מקום אחר להפקת אוצרות טבע.
3. אתר בניה, או פרויקט בניה או התקנה, מהווים מוסד קבע מקום שבו האתר או הפרויקט מתקיימים או נמשכים למעלה משנים עשר חודשים.
4. על אף האמור בסעיפים הקטנים הקודמים לסעיף זה, המונח "מוסד קבע" יראוהו כאילו אינו כולל:
  - (א) שימוש במתקנים אך ורק לצרכי אחסנה, תצוגה או מסירה של טובין או של סחורה השייכים למיזם;

- (ב) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לצרכי אחסון, תצוגה או מסירה;
- (ג) החזקת מלאי של טובין או של סחורה השייכים למיזם, אך ורק לשם עיבודם בידי מיזם אחר;
- (ד) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם קניית טובין או סחורה או לשם איסוף ידיעות, עבור המיזם;
- (ה) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ביצוע פעילות אחרת שטיבה הכנה או עזר עבור המיזם;
- (ו) החזקת מקום עסקים קבוע אך ורק לשם ביצוע צירוף כלשהו של סוגי הפעילויות המנויות בפסקאות (א) עד (ה), ובלבד שהפעילות הכוללת של מקום העסקים הקבוע הנובעת מהצירוף האמור, הינה פעילות שטיבה הכנה או עזר.

5. על אף האמור בהוראות סעיפים קטנים 1 ו-2, מקום שאדם - שאינו סוכן בעל מעמד בלתי תלוי שעליו חל סעיף קטן 6 - פועל במדינה מתקשרת בשם מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, ויש לו באותה מדינה מתקשרת סמכות לחתום חוזים בשם המיזם והוא נוהג להשתמש בסמכות זו, יראו את אותו מיזם כבעל מוסד קבע במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה לגבי כל הפעילויות שאותו אדם מבצע עבור המיזם, למעט אם פעולותיו של האדם האמור מוגבלות לאותן פעילויות שצויינו בסעיף קטן 4, שאילו בוצעו באמצעות מקום עסקים קבוע לא היו הופכות מקום עסקים קבוע זה למוסד קבע בהתאם להוראות הסעיף הקטן האמור.

6. לא יראו מיזם כבעל מוסד קבע במדינה מתקשרת אך ורק משום שהוא מנהל עסקים באותה מדינה מתקשרת באמצעות מתווך, עמיל כללי, או כל סוכן אחר בעל מעמד בלתי תלוי, ובלבד שאותם בני אדם פועלים במהלך הרגיל של עסקיהם.

7. העובדה שחברה תושבת מדינה מתקשרת היא בעלת שליטה בחברה או נתונה לשליטתה של חברה, שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת או המנהלת עסקים באותה מדינה אחרת (אם באמצעות מוסד קבע ואם בדרך אחרת), לא יהא בה בלבד כדי להקנות לאחת מהן מעמד של מוסד קבע של האחרת.

#### סעיף 6

1. הכנסה שמפיק תושב מדינה מתקשרת, ממקרקעין (לרבות, הכנסה מחקלאות או ייעור) הנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

2. למונח "מקרקעין" תהא המשמעות שיש לו לפי דיני המדינה המתקשרת שבה נמצאים המקרקעין הנדונים. בכל מקרה, יכלול המונח נכסים הנלווים אל מקרקעין, משק חי וציוד המשמשים בחקלאות וייעור, זכויות שחלות עליהן הוראות החוק הכללי הדין במקרקעין, זכות ההנאה מפירות מקרקעין וזכויות לתשלומים משתנים או קבועים כתמורה בעד ניצול מרביצי מחצבים, מקורות ואוצרות טבע אחרים, או כתמורה בעד הזכות לנצלם; אוניות, וכלי טיס לא ייחשבו כמקרקעין.

3. הוראות סעיף קטן 1 יחולו גם על הכנסה המופקת משימוש ישיר במקרקעין, מהשכרתם או משימוש בהם בכל דרך אחרת.

4. הוראות סעיפים קטנים 1 ו-3 יחולו גם על הכנסה ממקרקעין של מיזם ועל הכנסה ממקרקעין המשמשים לביצוע שירותים אישיים בידי עצמאי.

#### סעיף 7

1. רווחי עסקים של מיזם של מדינה מתקשרת יהיו חייבים במס רק באותה מדינה מתקשרת, זולת אם המיזם מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם. אם המיזם מנהל עסקים כאמור, ניתן לחייב במס, במדינה המתקשרת האחרת, את רווחי העסקים של המיזם, אולם רק אותו חלק מהם שניתן לייחסו לאותו מוסד קבע.

2. בכפוף להוראות סעיף קטן 3, מקום שמיזם של מדינה מתקשרת מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, ייחסו בכל אחת מהמדינות המתקשרות לאותו מוסד קבע את רווחי העסקים שהיו צפויים לו אילו היה זה מיזם נבדל ונפרד העוסק באותן פעילויות או בפעילויות דומות, באותם תנאים או בתנאים דומים, ומקיים יחסים של מיזם בלתי תלוי לחלוטין עם המיזם שהוא משמש לו מוסד קבע.

3. בקביעת רווחי מוסד קבע יותר ניכויין של כל ההוצאות שהוצאו למטרות מוסד הקבע, לרבות הוצאות הנהלה ומינהל כללי שהוצאו כך, בין שהוצאו במדינה שבה נמצא מוסד הקבע ובין שהוצאו במקום אחר.

4. במידה שהיה נהוג במדינה מתקשרת לקבוע את רווחי העסקים שיש לייחסם למוסד קבע על בסיס של ייחוס כלל רווחי העסקים של המיזם לחלקיו השונים, האמור בסעיף קטן 2 לא ימנע מאותה מדינה מתקשרת לקבוע את רווחי העסקים החייבים מס לפי שיטת הייחוס שנהוגה בה; ואולם, יש לאמץ שיטת ייחוס כזאת שתביא לתוצאות התואמות את העקרונות שנקבעו בסעיף זה.

5. שום רווחי עסקים לא ייחסו למוסד קבע מטעם זה בלבד שאותו מוסד קבע קנה טובין או סחורה בשביל המיזם.

6. לעניין הסעיפים הקטנים הקודמים של סעיף זה, ייחוס רווחי העסקים למוסד קבע ייקבע בהתאם לאותה שיטה מדי שנה בשנה, אלא אם יש סיבה טובה ומספקת לנהוג אחרת.

7. מקום שנכללים ברווחי העסקים פריטי הכנסה הנדונים בנפרד בסעיפים אחרים של אמנה זו, לא יגרעו הוראות סעיף זה מהוראות אותם סעיפים.

#### סעיף 8

1. רווחים של מיזם של מדינה מתקשרת מהפעלת אוניות או כלי טיס בתעבורה בינלאומית, ניתן יהיה לחייבם במס רק באותה מדינה מתקשרת.

2. בקשר להפעלת אוניות או כלי טיס בתעבורה בינלאומית בידי מיזם של מדינה מתקשרת, אם המיזם הוא ישראלי, יחול פטור ממס העסקים היפני, ואם המיזם הוא יפני, יחול פטור ממס ישראלי הדומה למס העסקים היפני, אם יוטל מס כזה בישראל בעתיד.

3. הוראות הסעיפים הקטנים הקודמים של סעיף זה יחולו גם על רווחים מהשתתפות בסיבולת, בעסק משותף או בסוכנות הפעלה בינלאומית.

#### סעיף 9

##### 1. מקום -

(א) שמיזם של מדינה מתקשרת משתתף, במישרין או בעקיפין, בהנהלתו של מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, או בשליטה עליו, או בהוננו, או

(ב) שאותם בני אדם משתתפים, במישרין או בעקיפין, בהנהלתם של מיזם של המדינה המתקשרת האחת ושל מיזם של המדינה המתקשרת האחרת, או בשליטה עליהם, או בהוננו,

ובאחד משני מצבים אלו נקבעו או הוטלו תנאים ביחסיהם המסחריים או הכספיים של שני המיזמים, שלא כפי שהיו נקבעים בין מיזמים בלתי תלויים, הרי כל הרווחים שאלמלא התנאים הללו היו נצמחים לאחד המיזמים ובשל אותם תנאים לא נצמחו, מותר לכלול אותם ברווחי אותו מיזם ולהטיל עליהם מס בהתאם לכך.

2. מקום שמדינה מתקשרת, בהתאם להוראות סעיף קטן 1, כוללת ברווחי מיזם של אותה מדינה מתקשרת - ומטילה מס בהתאם - רווחים שעליהם מיזם של המדינה המתקשרת האחרת חוייב במס באותה מדינה מתקשרת אחרת, והרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות מסכימות, לאחר התייעצות, שכל הרווחים הכלולים כך, או חלק מהם, הם רווחים שהיו נצמחים למיזם של המדינה המתקשרת הראשונה אילו התנאים שנקבעו בין שני המיזמים היו זהים לתנאים הנקבעים בין שני מיזמים בלתי תלויים, אזי המדינה המתקשרת האחרת תערוך התאמה נאותה לגבי המס שהוטל בה על אותם רווחים מוסכמים. בקביעת התאמה כאמור תינתן תשומת לב לשאר הוראותיה של אמנה זו.

#### סעיף 10

1. דיבידנדים ששולמו בידי חברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

2. אף על פי כן, ניתן לחייב במס את הדיבידנדים גם במדינה המתקשרת שבה נמצא מקום מושב החברה המשלמת, ולפי דיני אותה מדינה מתקשרת, אולם אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לדיבידנדים המס שיוטל כך לא יעלה על:

(א) 5 אחוזים מן הסכום ברוטו של הדיבידנדים אם בעל הזכות שביושר הוא חברה השולטת 25- אחוזים לפחות מכוח ההצבעה של החברה משלמת הדיבידנדים לאורך תקופה של 6 חודשים המסתיימת בסוף תקופת המס שבה מחולקים הדיבידנדים.

(ב) 15 אחוזים מן הסכום ברוטו של הדיבידנדים בכל המקרים האחרים.

אין בהוראות סעיף קטן זה כדי לשנות חיוב החברה במס לגבי הרווחים שמהם משתלמים הדיבידנדים.

3. המונח "דיבידנדים" בסעיף זה פירושו הכנסה ממניות, ממניות יסוד או מזכויות אחרות, אשר אינן תביעות חוב, המשתתפות ברווחים, וכן הכנסה מזכויות אחרות בחברה הכפופה לאותו דין לעניין מסים כהכנסה ממניות לפי חוקי המס של המדינה שבה נמצא מושבה של החברה המחלקת.

4. הוראות סעיפים קטנים 1 ו-2 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לדיבידנדים, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקום מושבה של החברה משלמת הדיבידנדים, באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע כעצמאי באותה מדינה אחרת שירותים אישיים, מבסיס קבוע הנמצא באותה מדינה מתקשרת, וזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או סעיף 14, הכל לפי העניין.

5. מקום שחברה שהיא תושבת מדינה מתקשרת מפיקה רווחים או הכנסה מהמדינה המתקשרת האחרת, לא תטיל מדינה מתקשרת אחרת זו מס על הדיבידנדים המשתלמים בידי החברה אלא ככל שאותם דיבידנדים משתלמים לתושב של אותה מדינה מתקשרת אחרת או ככל שזכות ההחזקה שבזיקה אליה משתלמים הדיבידנדים קשורה באופן ממשי למוסד קבע או לבסיס קבוע, הנמצא באותה מדינה מתקשרת אחרת, ולא תחייב את רווחיה הבלתי מחולקים של החברה במס על רווחים בלתי מחולקים, ואפילו הדיבידנדים המשתלמים או הרווחים הבלתי מחולקים מורכבים, כולם או קצתם, מרווחים או מהכנסה שמקורם במדינה האחרת כאמור.

#### סעיף 11

1. ריבית שמקורה במדינה מתקשרת והמשתלמת לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

2. אף על פי כן, ניתן לחייב ריבית כזו במס גם במדינה המתקשרת שבה מקורה ובהתאם לחוקי אותה מדינה מתקשרת, אך אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לריבית, המס המוטל כך לא יעלה על 10 אחוזים מן הסכום ברוטו של הריבית.

3. על אף הוראות סעיף קטן 2, ריבית שמקורה במדינה מתקשרת המופקת בידי ממשלת המדינה המתקשרת האחרת, רשות מקומית שלה, הבנק המרכזי של אותה מדינה מתקשרת אחרת או מוסד פיננסי כלשהו הנשלט במלואו בידי אותה ממשלה, או המופקת בידי תושב כלשהו של המדינה המתקשרת האחרת לגבי תביעות חוב, שנערבו, בוטחו או מומנו בצורה עקיפה בידי ממשלת אותה מדינה מתקשרת אחרת, רשות מקומית שלה, הבנק המרכזי של אותה מדינה מתקשרת אחרת או מוסד פיננסי כלשהו הנשלט במלואו בידי אותה ממשלה, תהיה פטורה ממס במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה.

4. לעניין סעיף קטן 3, המונחים "הבנק המרכזי" ו"מוסד פיננסי כלשהו הנשלט במלואו בידי אותה ממשלה" פירושים -

(א) לגבי יפן:

- (1) בנק יפן;
- (2) הבנק היפני ליצוא ויבוא;
- (3) הקרן היפנית לשיתוף פעולה כלכלי מעבר לים;
- (4) הסוכנות היפנית לשיתוף פעולה בינלאומי; וכן
- (5) כל מוסד פיננסי אחר שהונו מוחזק במלואו בידי ממשלת יפן, כפי שיוסכם מפעם לפעם בידי ממשלות המדינות המתקשרות;

(ב) לגבי ישראל:

- (1) בנק ישראל; וכן
- (2) כל מוסד פיננסי אחר שהונו מוחזק במלואו בידי ממשלת ישראל, כפי שיוסכם מפעם לפעם בידי ממשלות המדינות המתקשרות;

5. המונח "ריבית" בסעיף זה פירושו הכנסה מתביעות חוב מכל סוג, בין שהן מובטחות במשכנתא ובין שאינן מובטחות כן, בין שהן נושאות זכות להשתתף ברווחי החייב ובין שאינן נושאות זכות זו, ובמיוחד הכנסה מבוטחות ממשלתיות והכנסה משטרי חוב או מאיגרות חוב, לרבות פרמיות ופרסים הקשורים בבטוחות, שטרי חוב או איגרות חוב אלה.

6. הוראות סעיפים קטנים 1, 2 ו-3 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לריבית, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקור הריבית באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע כעצמאי באותה מדינה מתקשרת אחרת שירותים אישיים, מבסיס קבוע הממוקם באותה מדינה, ותביעת החוב שבזיקה אליה משתלמת הריבית קשורה באופן ממשי באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או סעיף 14, הכל לפי העניין.

7. יראו ריבית כנובעת ממקור במדינה מתקשרת כאשר המשלם הוא אותה מדינה מתקשרת עצמה, רשות מקומית שלה או תושב של אותה מדינה מתקשרת. אף על פי כן, מקום שיש למשלם הריבית - בין אם הוא תושב מדינה מתקשרת ובין אם לאו - מוסד קבע או בסיס קבוע באחת המדינות המתקשרות אשר בקשר אליהם נוצרה ההתחייבות בשלה משתלמת הריבית, ומוסד קבע או בסיס קבוע זה נושאים בנטל הריבית, יראו את הריבית כנובעת ממקור במדינה שבה נמצאים מוסד הקבע או הבסיס הקבוע.

8. מקום שמחמת יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר, או בין שניהם לבין אדם אחר, עולה סכום הריבית, בשים לב אל תביעת החוב שעליה הוא שולם, על הסכום שהמשלם ובעל הזכות שביושר היו מסכימים עליו אילו לא יחסים אלה, יחולו הוראות סעיף זה רק על הסכום הנזכר לאחרונה. במקרה כזה יישאר החלק העודף של התשלומים נתון למס בהתאם לדיניה של כל אחת מהמדינות המתקשרות, בהתחשב בשאר הוראותיה של אמנה זו.



## סעיף 12

1. תמלוגים שמקורם במדינה מתקשרת והמשתלמים לתושב המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.
2. אף על פי כן, ניתן לחייב תמלוגים כאלה במס גם במדינה המתקשרת שבה מקורם ובהתאם לחוקי אותה מדינה מתקשרת. ואולם, אם המקבל הוא בעל הזכות שביושר לתמלוגים, המס המוטל כך לא יעלה על 10 אחוזים מן הסכום ברוטו של התמלוגים.
3. המונח "תמלוגים" בסעיף זה פירושו תשלומים מסוג כלשהו המתקבלים בעד השימוש או בעד הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות תוכנה, סרטי קולנוע, קלטות וידיאו וסרטים או הקלטות המשמשים בשידורי רדיו או טלוויזיה, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, או בעד השימוש או הזכות לשימוש, בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי, או בעד ידיעה הנוגעת לנסיון שנרכש בתעשייה, במסחר או במדע, לרבות תשלומים בעד השכרת אוניות או כלי שיט על בסיס שאינו כולל את צוות המפעילים.
4. יראו תמלוגים כנובעים ממקור במדינה מתקשרת כאשר המשלם הוא אותה מדינה מתקשרת עצמה, רשות מקומית שלה או תושב של אותה מדינה מתקשרת. אף על פי כן, מקום שיש למשלם התמלוגים - בין אם הוא תושב אחת המדינות המתקשרות ובין אם לאו - מוסד קבע או בסיס קבוע באחת המדינות המתקשרות, אשר בקשר אליהם נוצרה ההתייבות לשלם את התמלוגים, ומוסד קבע או בסיס קבוע זה נושאים בנטל התמלוגים, יראו את התמלוגים כנובעים ממקור במדינה שבה נמצאים מוסד הקבע או הבסיס הקבוע.
5. הוראות סעיפים קטנים 1, 2 ו-4 של סעיף זה יחולו גם לגבי רווחים שהופקו מהעברת כל זכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות תוכנה, סרטי קולנוע, קלטות וידיאו וסרטים או הקלטות המשמשים בשידורי רדיו או טלוויזיה, כל פטנט, סימן מסחר, מדגם או דוגמה, תכנית, נוסחה או תהליך סודיים, למעט כאשר חלות הוראותיו של סעיף קטן 2 לסעיף 13 בנוגע לרווחים שהופקו כאמור.
6. הוראות סעיפים קטנים 1, 2 ו-5 לא יחולו אם בעל הזכות שביושר לתמלוגים, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת שבה נמצא מקורם של התמלוגים באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע כעצמאי באותה מדינה מתקשרת אחרת שירותים אישיים, מבסיס קבוע הממוקם שם, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמים התמלוגים קשורים באופן ממשי באותו מוסד קבע או בסיס קבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או סעיף 14, הכל פי העניין.
7. מקום שמחמת יחסים מיוחדים בין המשלם לבין בעל הזכות שביושר או בין שניהם לבין אדם אחר, עולה סכום התמלוגים, בשים לב לשימוש, לזכות או לידיעות שבעדם הם משתלמים, על הסכום שהמשלם ובעל הזכות שביושר היו מסכימים עליו אילו לא יחסים אלה, יחולו הוראות סעיף זה רק על הסכום הנזכר לאחריה. במקרה כזה, יישאר החלק העודף של התשלומים נתון למס בהתאם לדיניה של כל אחת מן המדינות המתקשרות, בהתחשב בשאר הוראותיה של אמנה זו.

## סעיף 13

1. רווחים שהפיק תושב של מדינה מתקשרת מהעברת מקרקעין המוזכרים בסעיף 6, והנמצאים במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.
2. רווחים מהעברת נכסים שאינם מקרקעין, המהווים חלק מנכסי העסק של מוסד קבע אשר יש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, או מהעברת נכסים שאינם מקרקעין הקשורים לבסיס קבוע, העומדים לרשותו של תושב מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת לשם ביצוע שירותים אישיים כעצמאי, לרבות רווחים כאמור מהעברת אותו מוסד קבע (לבדו או יחד עם כל המיזם) או אותו בסיס קבוע, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.
3. רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת אוניות או כלי טיס המופעלים בתעבורה בינלאומית ונכסים שאינם מקרקעין השייכים להפעלתם של אותם אוניות או כלי טיס, ניתן לחייבם במס רק באותה מדינה מתקשרת.
4. רווחים שמפיק תושב מדינה מתקשרת מהעברת כל נכס, זולת אלה המוזכרים בסעיפים הקטנים הקודמים של סעיף זה, והרווחים כאמור נובעים ממקור שבמדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

## סעיף 14

1. הכנסה שמפיק תושב של מדינה מתקשרת משירותים מקצועיים או מפעילויות אחרות בעלות אופי עצמאי, ניתן לחייבה במס רק באותה מדינה מתקשרת, אלא אם כן יש לתושב האמור בסיס קבוע במדינה המתקשרת האחרת העומד לרשותו, דרך כלל, לצורך ביצוע פעילויותיו. אם יש לו בסיס קבוע כאמור, ניתן לחייב במס באותה מדינה מתקשרת אחרת את ההכנסה כאמור, אך רק אותו חלק שניתן לייחסו לאותו בסיס קבוע.
2. המונח "שירותים מקצועיים" יכלול, במיוחד, פעילויות עצמאיות בשטחי המדע, הספרות, האמנות, החינוך וההוראה וכן פעילויות עצמאיות של רופאים, עורכי דין, מהנדסים, אדריכלים, רופאי שיניים ורואי חשבון.

## סעיף 15

1. בכפוף להוראות סעיפים 16, 18, 19 ו-21, משכורת, שכר עבודה וגמול דומה אחר שהופקו בידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה, ניתן לחייבם במס רק באותה מדינה מתקשרת, זולת אם העבודה מבוצעת במדינה המתקשרת האחרת. בוצעה העבודה כאמור, ניתן לחייב במס את הגמול שנתקבל תמורתה באותה מדינה מתקשרת אחרת.
2. על אף הוראות סעיף קטן 1, גמול המופק בידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה המבוצעת במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבו במס רק במדינה הנזכרת ראשונה אם נתקיימו כל אלה:

- (א) המקבל שווה במדינה המתקשרת האחרת תקופה או תקופות שאינן עולות יחד על 183 ימים בשנה הקלנדרית הנדונה;
- (ב) הגמול משולם בידי מעביד שאינו תושב המדינה האחרת, או מטעמו;
- (ג) הנושא בנטל לתשלום הגמול אינו מוסד קבע או בסיס קבוע שיש למעביד במדינה המתקשרת האחרת.
3. על אף הוראות סעיפים קטנים 1 ו-21, גמול המתקבל תמורת עבודה שבוצעה באוניה או בכלי טיס המופעלים בתעבורה בינלאומית על ידי מיזם של מדינה מתקשרת, ניתן לחייבו במס באותה מדינה מתקשרת.

#### סעיף 16

שכר חברי הנהלה ותשלומים דומים אחרים שהפיק תושב מדינה מתקשרת בתוקף תפקידו כחבר מועצת המנהלים של חברה שהיא תושבת המדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

#### סעיף 17

1. על אף הוראות סעיפים 14 ו-15, הכנסה שהפיק יחיד שהינו תושב מדינה מתקשרת כבדרן, כגון אמן תיאטרון, קולנוע, רדיו או טלוויזיה, או כמוסיקאי, או כספורטאי, מפעילויותיו האישיות בתור שכזה, שבוצעו במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

ואולם, ההכנסה כאמור תהיה פטורה ממס באותה מדינה מתקשרת אחרת אם הפעילויות כאמור בוצעו בידי יחיד, בהיותו תושב המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה, בהתאם לתוכנית חילופי תרבות מיוחדת המוסכמת בידי ממשלות שתי המדינות המתקשרות.

2. מקום שהכנסה תמורת פעילויות אישיות שבוצעו במדינה מתקשרת בידי בדרן או ספורטאי בתור שכזה נצמחה לא לאותו בדרן או ספורטאי עצמו אלא לאדם אחר, שהינו תושב במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבה במס, על אף הוראות סעיפים 7, 14 ו-15 במדינה המתקשרת שבה מבוצעות פעילויותיו של הדרן או הספורטאי.

ואולם, ההכנסה כאמור תהיה פטורה ממס באותה מדינה מתקשרת אם היא מופקת מפעילויות שבוצעו בידי יחיד בהיותו תושב המדינה המתקשרת האחרת בהתאם לתוכנית חילופי תרבות מיוחדת המוסכמת על ידי ממשלות שתי המדינות המתקשרות, ובלבד שההכנסה כאמור נצמחה לאדם אחר שהינו תושב המדינה המתקשרת האחרת.

#### סעיף 18

בכפוף להוראות סעיף קטן 2 לסעיף 19, קיצבאות וגמול דומה אחר ששולמו לתושב של מדינה מתקשרת תמורת עבודה שבעבר, ניתן לחייבם במס רק באותה מדינה מתקשרת.

#### סעיף 19

1. (א) גמול, למעט קיצבה, ששולם בידי מדינה מתקשרת, או רשות מקומית שלה, ליחיד, בעד שירותים בעלי אופי ציבורי שניתנו לאותה מדינה מתקשרת או לרשות שלה, ניתן לחייבו במס רק באותה מדינה מתקשרת.

(ב) ואולם, ניתן לחייב במס גמול כאמור רק במדינה המתקשרת האחרת אם השירותים ניתנים באותה מדינה מתקשרת אחרת והיחיד הוא תושב אותה מדינה מתקשרת אחרת, והוא:

- (1) אזרח של אותה מדינה מתקשרת אחרת; או
- (2) לא נעשה תושב של אותה מדינה מתקשרת אחרת אך ורק לשם מתן השירותים.

2. (א) כל קיצבה המשולמת בידי מדינה מתקשרת או רשות מקומית שלה, או מתוך קרן שנוצרה על ידו, ליחיד, בעד שירותים שניתנו לאותה מדינה מתקשרת או רשות מקומית שלה, ניתן לחייבה במס רק באותה מדינה מתקשרת.

(ב) ואולם, ניתן יהיה לחייב במס קצבה כזו רק במדינה המתקשרת האחרת אם היחיד הוא תושב ואזרח של אותה מדינה מתקשרת אחרת.

3. הוראות סעיפים 15, 16, 17 ו-18 יחולו על גמול וקיצבה בעד שירותים שניתנו בקשר עם עסק המתנהל בידי מדינה מתקשרת או רשות מקומית שלה.

#### סעיף 20

תשלומים שקיבל סטודנט או מתמחה הנמצא במדינה מתקשרת אך ורק למטרת חינוכו או הכשרתו, והוא תושב המדינה המתקשרת האחרת, או היה תושב כאמור מיד לפני ביקורו במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה, והמשמשים לצורך מחייתו, חינוכו או הכשרתו, יהיו פטורים ממש באותה מדינה מתקשרת, ובלבד שהתשלומים כאמור התקבלו מחוץ לאותה מדינה מתקשרת.

#### סעיף 21

1. יחיד המבקר במדינה מתקשרת במשך תקופה שאינה עולה על שנתיים לשם הוראה או לשם עיסוק במחקר באוניברסיטה, במכללה, בבית ספר או במוסד חינוכי מאושר אחר, באותה מדינה מתקשרת, והוא תושב המדינה המתקשרת האחרת, או היה תושב כאמור מיד לפני ביקורו במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה, יהיה פטור ממש באותה מדינה מתקשרת על כל גמול הנתון למס במדינה המתקשרת האחרת, המתקבל תמורת הוראה או עיסוק במחקר כאמור.

2. הוראות סעיף קטן 1 לא יחולו לגבי הכנסה המתקבלת תמורת ביצוע מחקר, אם המחקר מבוצע בעיקר לטובתם הפרטית של אדם מסוים או בני אדם מסוימים.

#### סעיף 22

1. פריטי הכנסה של תושב מדינה מתקשרת ממקור כלשהו, אשר לא הוסדרו בסעיפים הקודמים של אמנה זו יהיו נתונים למס באותה מדינה מתקשרת.
2. הוראות סעיף קטן 1 לא יחולו על הכנסה, למעט הכנסה ממקרקעין כהגדרתם בסעיף קטן 2 לסעיף 6, אם מקבל ההכנסה כאמור, בהיותו תושב מדינה מתקשרת, מנהל עסקים במדינה המתקשרת האחרת באמצעות מוסד קבע הנמצא שם, או מבצע כעצמאי באותה מדינה מתקשרת אחרת שירותים אישיים מבסיס קבוע המצוי שם, והזכות או הרכוש שבזיקה אליהם משתלמת ההכנסה קשורים באופן ממשי במוסד הקבע או בבסיס הקבוע. במקרה כזה יחולו הוראות סעיף 7 או סעיף 14, הכל לפי העניין.
3. על אף הוראות סעיפים קטנים 1 ו-2, פריטי הכנסה של תושב מדינה מתקשרת אשר לא הוסדרו בסעיפים הקודמים של אמנה זו, והנובעים ממקור במדינה המתקשרת האחרת, ניתן יהיה לחייבם במס באותה מדינה מתקשרת אחרת.

## סעיף 23

1. בכפוף לדיני ישראל בדבר זקיפת מס המשתלם במדינה שאינה ישראל כזיכוי כנגד מס ישראלי, מס יפני ששולם עבור הכנסה שהופקה ביפן ייזקף כזיכוי כנגד מס ישראלי המשתלם על אותה הכנסה. ואולם, סכום הזיכוי לא יעלה על החלק היחסי של המס הישראלי אשר יש לייחסו להכנסה כאמור.
2. בכפוף לדיני יפן בדבר זקיפת מס המשתלם בארץ שמחוץ ליפן כזיכוי כנגד מס יפני:
  - (א) מקום שתושב יפן מפיק הכנסה ממקור בישראל, אשר ניתן להטיל עליה מס בישראל לפי הוראות אמנה זו, סכום המס הישראלי הנתון לתשלום בגין ההכנסה כאמור ייזקף כזיכוי כנגד מס יפני המוטל על התושב כאמור. ואולם, סכום הזיכוי לא יעלה על החלק היחסי של המס היפני אשר יש לייחסו להכנסה כאמור.
  - (ב) מקום שההכנסה הנובעת ממקור בישראל הינה דיבידנד המשתלם בידי חברה תושבת ישראל לחברה תושבת יפן השולטת ב-25 אחוזים לפחות מהמניות הנושאות זכות להצבעה של חברה או מכלל מספר המניות שהנפיקה חברה זו, אזי יובא בחשבון, לצורך חישוב הזיכוי, המס הישראלי ששולם בידי החברה מחלקת הדיבידנד לגבי הכנסתה.

## סעיף 24

1. אזרחיה של מדינה מתקשרת לא יהיו כפופים במדינה המתקשרת האחרת למסים או לכל דרישה הקשורה במסים, השונים או מכבידים יותר מהמסים ומהדרישות הקשורות בהם, שכפופים להם, או עלולים להיות כפופים להם, אזרחי אותה מדינה מתקשרת אחרת באותן נסיבות. הוראה זו תחול, על אף הוראות סעיף 1, גם לגבי בני אדם שאינם תושבים של אחת המדינות המתקשרות או שתיהן.

2. המס על מוסד קבע שיש למיזם של מדינה מתקשרת במדינה המתקשרת האחרת, לא יוטל באותה מדינה אחרת בצורה פחות נוחה מהמס המוטל על מיזמים של אותה מדינה מתקשרת אחרת העוסקים באותן פעילויות.

הוראה זו לא תתפרש כמחייבת מדינה מתקשרת להעניק לרשויות המדינה המתקשרת האחרת הנחות אישיות, הקלות או זיכויים לעניין מס, המוענקים לתושביה מסיבות של מעמד אזרחי או חובות משפחה.

3. למעט מקום שחלות הוראות סעיף קטן 1 לסעיף 9, סעיף קטן 8 לסעיף 11 או סעיף קטן 7 לסעיף 12, ריבית, תמלוגים, ותשלומים אחרים שמשלם מיזם של מדינה מתקשרת לתושב של המדינה המתקשרת האחרת, יהיו, לעניין קביעת הרווחים החבים מס של אותו מיזם, ניתנים לניכוי לפי אותם תנאים כאילו שולמו לתושב המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה.

4. מיזמים של מדינה מתקשרת שהבעלות בהם או השליטה על הונם נתונה, כולה או בחלקה, במישרין או בעקיפין, בידי תושב או תושבים של המדינה המתקשרת האחרת, לא יהיו כפופים במדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה למסים או לכל דרישה הקשורה במסים השונים או המכבידים יותר מהמסים ומהדרישות הקשורות בהם, שמיזמים דומים אחרים של המדינה המתקשרת הנזכרת ראשונה כפופים להם או עלולים להיות כפופים להם.

5. הוראות סעיף זה יחולו, על אף הוראות סעיף 2, לגבי מסים מכל סוג והגדר.

#### סעיף 25

1. מקום שאדם סבור שהפעולות של אחת המדינות המתקשרות, או שתיהן, גורמות או עתידות לגרום לו חיוב במס שלא בהתאם להוראות אמנה זו, רשאי הוא בלי שים לב לתרופות הנתונות לו לפי דיניהן הפנימיים של מדינות מתקשרות אלה, להציג את עניינו בפני הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שהוא תושבה או, אם המקרה בא בגדר סעיף קטן 1 לסעיף 24, בפני הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת שהוא אזרח. העניין יוצג תוך 3 שנים מן ההודעה הראשונה על הפעולה המביאה לידי חיוב במס, שלא בהתאם להוראות האמנה.

2. הרשות המוסמכת, אם ההתנגדות נראית לה מוצדקת, ואם אין באפשרותה להגיע לפתרון מספק בעצמה, תשתדל ליישב את העניין בהסכמה הדדית עם הרשות המוסמכת של המדינה המתקשרת האחרת, במגמה למנוע חיוב במס שלא בהתאם להוראות אמנה זו. כל הסכם שהושג יבוצע על אף כל הגבלות זמן בדיניהן הפנימיים של המדינות המתקשרות.

3. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות ישתדלו ליישב בהסכמה הדדית כל קושי או ספק בדבר פירושה או יישומה של אמנה זו. רשאיות הן גם להיוועץ יחדיו לשם מניעת מסי כפל במקרים שלגביהם אין הוראה באמנה זו.

4. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות רשאיות לבוא בדברים במישרין זו עם זו כדי להגיע לידי הסכם כאמור בסעיפים הקטנים הקודמים של סעיף זה.

#### סעיף 26

1. הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יחליפו ביניהן ידיעות ככל שיהיה דרוש לביצוע הוראותיה של אמנה זו או של החוקים הפנימיים של המדינות המתקשרות הדנים במסים שאמנה זו דנה בהם, במידה שהחיוב במס לפיהם אינו מנוגד להוראות אמנה זו, או לשם מניעת התחמקות ממסים כאמור. חילופי הידיעות אינם מוגבלים על ידי האמור בסעיף 1. כל ידיעה שקיבלה מדינה מתקשרת יראו אותה כסודית באופן דומה לידיעה שהושגה לפי חוקיה הפנימיים של אותה מדינה מתקשרת, ויגלו אותה רק לבני אדם או לרשויות, לרבות בתי משפט וגופים מינהליים, המעורבים בשומתם או בגבייתם של המסים הנידונים באמנה זו, באכיפתם, בהעמדה לדין בשלהם או בהחלטה על ערעור בקשר אליהם. בני אדם או רשויות אלה ישתמשו בידיעות רק למטרות אלו, אך הם רשאים לגלות את הידיעות בהליכים פומביים בבתי משפט או בהחלטות משפטיות.

2. אין לפרש את הוראות סעיף קטן 1 בשום מקרה כמטילות חובה על מדינה מתקשרת:

- (א) לנקוט אמצעים מינהליים המנוגדים לדינים ולנוהל המינהלי של אותה מדינה מתקשרת או של המדינה המתקשרת האחרת;
- (ב) לספק ידיעות אשר אין לקבלן לפי הדינים או במהלך הדברים הרגיל של המינהל באותה מדינה מתקשרת או במדינה המתקשרת האחרת;
- (ג) לספק ידיעות העשויות לגלות סוד מסחרי, עסקי, תעשייתי או מקצועי, או העשויות לגלות תהליך או ידיעה מסחריים, אשר גילויים נוגד את תקנת הציבור.

#### סעיף 27

שום דבר האמור באמנה זו לא יפגע בזכויות הפיסקליות של נציגים דיפלומטיים או פקידים קונסולריים לפי הכללים המקובלים במשפט הבין-לאומי או לפי הוראות שבהסכמים מיוחדים.

#### סעיף 28

1. אמנה זו תאושרר וכתבי האשרור יוחלפו בטוקיו בהקדם האפשרי.

2. אמנה זו תיכנס לתוקף ביום ה-30 לאחר תאריך חילופי כתבי האשרור, והוראותיה יהיו בנות פועל לגבי הכנסה בשנת המס המתחילה ב-1 בינואר של השנה הקלנדרית שלאחר השנה שבה האמנה נכנסה לתוקף, או לאחר מכן, וכן לגבי שנות המס שלאחריה.

#### סעיף 29

אמנה זו תעמוד בתוקפה בלא הגבלת זמן, אך כל אחת מן המדינות המתקשרות רשאית להביא את האמנה לידי סיום בכל עת עד ה-30 ביוני בכל שנה קלנדרית, לאחר תום השנה החמישית שלאחר תאריך כניסתה של האמנה לתוקפה על ידי מסירת הודעה בכתב על סיומה באמצעות צינורות דיפלומטיים למדינה המתקשרת האחרת. במקרה זה תחדל האמנה להיות בת-פועל לגבי הכנסה בשנת המס המתחילה ב-1 בינואר של השנה הקלנדרית שלאחר השנה שבה נמסרה הודעה על סיומה, או לאחר מכן, וכן לגבי שנות המס שלאחריה.

וכראיה חתמו החתומים מטה, שהוסמכו לכך כדין על ידי ממשלותיהם, על אמנה זו.

חלק ב - אמנות וצווים

יפן

נעשה בטוקיו ביום 8 במרץ 1993, בעותק כפול, בשפה האנגלית.

בשם ממשלת מדינת ישראל

בשם ממשלת יפן