

İllüstrasyon faaliyeti nedeniyle yurt dışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-84098128-120.04[65-2024/4]-320830
Tarih	04.06.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84098128-120.04[65-2024/4]-320830

04.06.2025

Konu : İllüstrasyon faaliyeti nedeniyle yurt dışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi
hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ağırlıklı olarak çocuklara yönelik çizimler yapan illüstrasyon sanatçısı olduğunuzu, dijital ortamda yaptığınız çizimlerden elde ettiğiniz gelirin tamamının yurt dışında mukim (Amerika Birleşik Devletleri ve İspanya) aracı stok imaj şirketleri vasıtasıyla sağlandığını, şirketlerin kendi siteleri üzerinden sattıkları çizimlere ilişkin tutarları Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri uyarınca %10 vergi kesintisi yaptıktan sonra hesabınıza aktardığını, 2023 yılında anılan faaliyetten elde ettiğiniz gelirin şirket ve banka komisyonu kesintileri sonrası net 88.771,06.-TL olduğunu, şirketlerin kadrolu çalışanı olmadığını ve ödemelerin döviz olarak gerçekleştirildiğini belirterek, söz konusu gelirin vergilendirilmesine ilişkin Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Serbest meslek kazançlarında" başlıklı 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratların satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanun'un 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.",

- "Serbest meslek kazancının tarifi" başlıklı 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

...",

- "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

...

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, %17

...

Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96 ncı madde hükmü göz önünde tutulur.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, bilgisayar yazılımı ve dijital araçlar kullanılmadan sadece fiziki ortamda el emeği ile icra edilen illüstrasyon çalışmalarından dolayı elde edilecek hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılabilmesi mümkün bulunmakta olup, dijital ortamda yapmış olduğunuz çizimlerden elde ettiğiniz gelir nedeniyle ise söz konusu istisnadan faydalanabilmeniz mümkün bulunmamaktadır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesinin ilk üç fıkrasında;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi:

a) Sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu taktirde) ile

b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar."

hükümleri yer almaktadır.

"Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesinin ilk üç fıkrasında;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, filmler, teyp ve diğer ses ve görüntü ürünleri de dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı, kullanım hakkı veya satışı ile sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi kapsar."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, dijital ortamda el emeği ile icra edilen illüstrasyon çalışmaları karşılığında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İspanya mukimi aracı stok imaj şirketlerince tarafınıza yapılan ödemeler, ilgili Anlaşmanın 12 nci maddesi kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilecek olup bu gelirleri vergilendirme hakkı anılan maddenin birinci fıkrası uyarınca Türkiye'ye aittir. Ancak, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri üzerinden ABD Anlaşmasının 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi uyarınca ABD'nin; İspanya Anlaşmasının ise 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca İspanya'nın da gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacak oranda vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

"Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı Türkiye - ABD Anlaşmasının 23 üncü, Türkiye - İspanya Anlaşmasının ise 22 nci maddesi gereğince, söz konusu ödemeler için ABD'de ve İspanya'da bu şekilde ödenen vergi, Türkiye'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmeniz için mukimlik belgesi vermeye yetkili makamlardan (İzmir Defterdarlığı) alacağınız, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesinin ABD'deki ve İspanya'daki vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026