
灵活用工平台 税务合规报告

2024



华税律师事务所
二〇二四年一月

灵活用工平台税务合规报告（2024）

前言

近年来，随着互联网技术发展，国家对平台经济与灵活用工行业的政策支持下，灵活用工平台作为连接用工企业与灵活用工人员的桥梁，呈现出蓬勃发展的趋势。灵活用工平台依托互联网信息技术，打通了用工企业与人才资源之间的信息壁垒，提高了人力资源的配置效率，在促进就业、保障民生等方面发挥了关键性作用。在税务方面，灵活用工平台亦有助于解决用工企业在经营过程中因个人劳动者提供劳务无法为用工企业开具发票的问题，降低用工企业的税负成本，得到了用工企业的青睐。

然而，灵活用工平台作为新兴业态组织，仍处于快速发展且不完善时期，国家相关政策亦在进一步跟进过程中，税收领域强监管态势已现，财政返还等税收优惠政策将逐步被清理。2023年又爆发了多起灵活用工平台涉嫌虚开案件，反映出灵活用工平台业务开展及税务处理过程中存在的薄弱环节。一方面，部分灵活用工平台将财政返还税收政策作为虚开发票的资本，为牟取手续费等不法利益，肆意对外虚开发票，导致国家税款利益遭受损失，扰乱了税收征管秩序；另一方面，部分灵活用工平台以业务和利润为导向，忽视平台税务合规建设，导致业务模式存在漏洞和不足，被不法分子所利用实施虚开等违

法犯罪行为，陷入刑事风险之中。因此，灵活用工平台亟需加强税务合规建设，防范税务风险。

华税团队基于对灵活用工平台的深入观察，编写了本《灵活用工平台税务合规报告（2024）》。此报告通过分析总结灵活用工行业及灵活用工平台发展情况，观察其税收政策及监管动向，聚焦 2023 年灵活用工平台典型涉税案件并对涉税风险成因予以探讨，进而归纳总结灵活用工平台主要涉税风险及其表现形式，在前述基础上提出行政应对要点与刑事抗辩策略，最后为灵活用工平台日常税务合规管理提供建议，希冀为灵活用工行业的可持续健康发展贡献力量。

本报告共分八节，全文约二万五千余字。

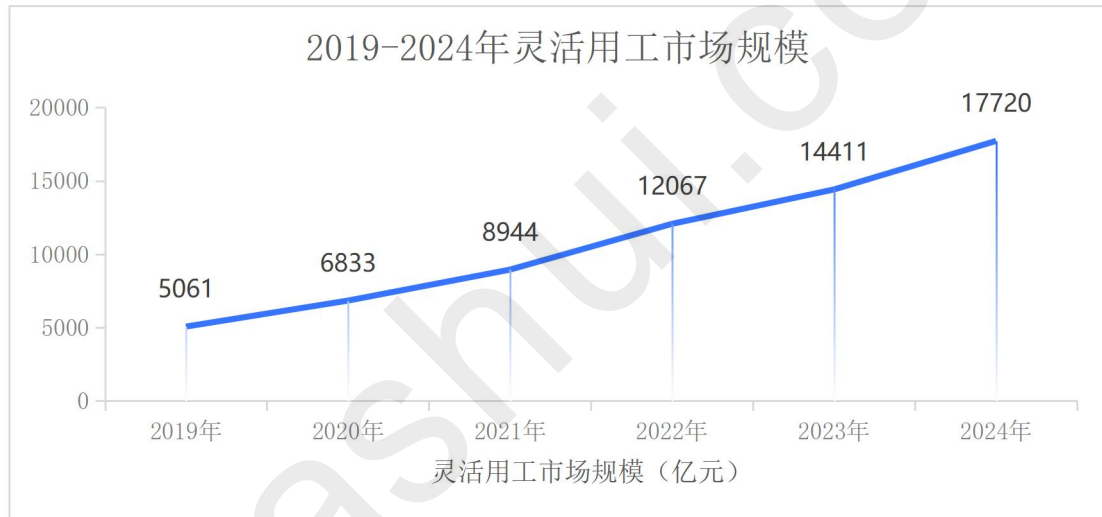
目 录

- 一、2023 年灵活用工发展概况及税收政策
- 二、2023 年灵活用工平台的监管趋势
- 三、2023 年灵活用工平台典型涉税案件观察
- 四、灵活用工平台涉税风险成因探讨
- 五、灵活用工平台涉税风险表现形式解析
- 六、灵活用工平台涉税行政风险应对要点
- 七、灵活用工平台涉税刑事案件辩护要点
- 八、2024 年灵活用工平台日常税务合规管理建议

一、2023 年灵活用工发展概况及税收政策

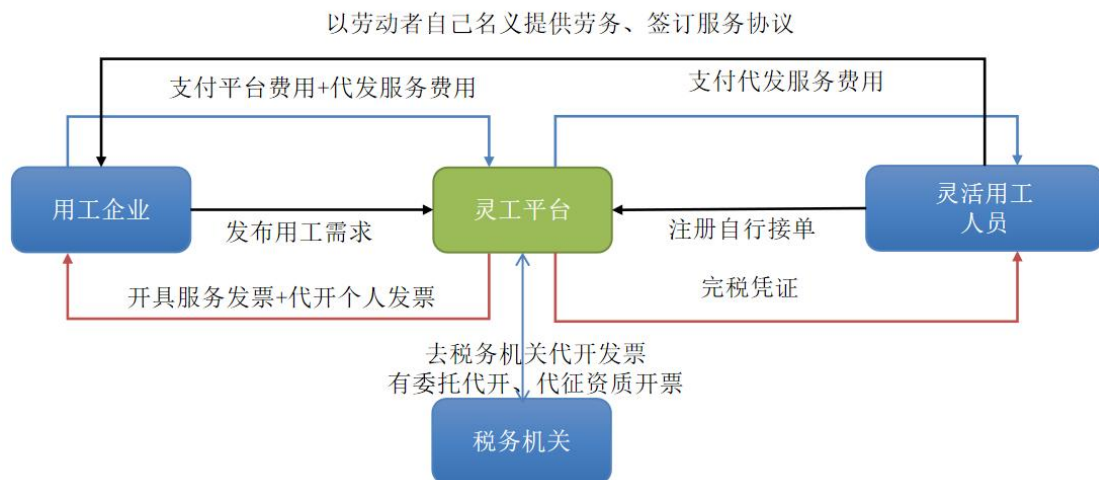
（一）灵活用工的发展现状与未来趋势

灵活用工行业依托于互联网发展，打破了传统的全日制用工关系，以节约用工成本，提高企业生产效率、员工工作灵活性较高为特点，在我市场内发展迅猛，市场规模在稳步增长。据国家统计局、第三方机构数据显示，2023 年灵活用工市场规模为 1.44 万亿元，相较于 2019 年上升了 184.74%，预计 2024 年，我国灵活用工市场规模将突破 1.7 万亿元。可以预见，未来灵活用工行业发展空间广阔。



（二）灵活用工平台常见的两类经营模式

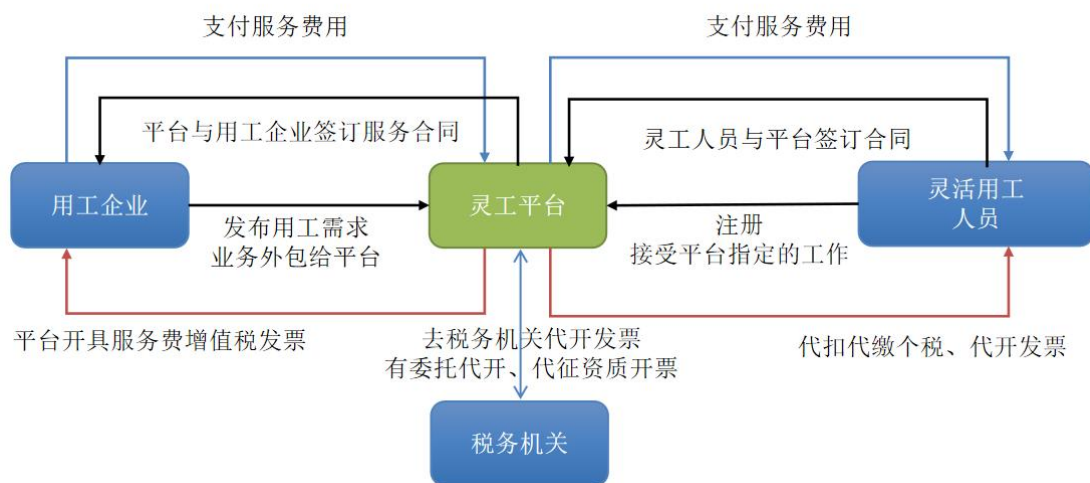
1、中间撮合业务模式（中介型）



在中间撮合业务模式下，灵活用工平台主要发挥的是中介作用，在平台上为用工企业和灵活用工人员提供服务供需信息、服务资金结算、开具发票。在合同方面，由用工企业发布用工需求，灵活用工人员自行接单，双方形成达成合意。在资金方面，灵活用工平台收到的款项包括两部分，一是代用工企业向灵活用工人员支付用工服务费；二是灵活用工平台向用工企业收取代理服务费用，计入灵活用工平台收入。在发票开具方面，由灵活用工平台代灵活用工人员向主管税务机关申请为用工企业开具增值税发票或是凭借委托代征、代开发票资质为用工企业开具增值税发票，此外，灵活用工平台就向用工企业收取的服务费向用工企业开具增值税发票。

此种模式下，实践中存在一些灵活用工平台将收到的服务费以及代发服务费合并开具增值税发票，引发虚开发票风险。同时，灵活用工平台与灵活用工人员一般不存在劳务法律关系，但在具有委托代征资质情况下，如确定代征税种有个人所得税，则其具有代征代缴个人所得税的义务，然而在实务中，灵活用工交易记录数量巨大，交易服务类型多，灵活用工平台或存在适用错误税目的风险。

2、服务转售业务模式（参与经营型）



在服务转售业务模式下，一方面，用工企业在灵活用工平台上发布用工需求，与灵活用工平台就服务承揽关系达成合意，签订服务合同，用工企业向灵活用工平台支付服务费用，灵活用工平台可就服务费全额向用工企业开具增值税发票；另一方面，灵活用工人员需要在灵活用工平台上注册会员，灵活用工平台将所承揽的业务，转售给灵活用工人员，平台向灵活用工人员支付费用，为灵活用工人员代办税务临时登记或个体工商户并代个人缴纳税款，同时代灵活用工人员向主管税务机关申请为自己开具增值税发票或是凭借委托代征、代开发票资质为自己开具增值税发票。

在此种模式下，灵活用工平台的增值税应税收入主要来自用工企业，但因目前监管机制有待完善，一些灵活用工平台通过虚构交易方式对外开具增值税发票，以获得非法利益。

需要明确的是，委托代征是税务机关按照有利于税收控管和方便纳税要求，按照双方自愿、简便征收、强化管理、依法委托的原则和国家有关规定，委托有关单位和人员代征零星、分散和异地缴纳的税

收的行为。因灵活用工人员大多数为自然人，税务机关为强化征收管理，可以在委托灵活用工平台代征税款的同时，与灵活用工平台签订代开发票书面协议委托其代开发票。

（三）各地税收政策汇总

由前述及下列各地税务机关关于委托代征代开发票、成本扣除政策可知，委托代征资格并非灵活用工平台开展业务的必要条件。换言之，各地税务机关的委托代征代开资质政策存在差异，并非所有的灵活用工平台均能够获得委托代征、代开资质。同时因灵活用工人员多数系自然人，在没有委托代征资质的前提下，是否能够汇总代开普通发票，各地税务机关政策把握不同，能否用内部凭证作为税前扣除凭证亦存在不确定性，灵活用工平台或面临无法取得合规发票问题。

| 相关答复、政策名称 | 相关答复内容及政策 |
|---|---|
| <p>国家税务总局：对十三届全国人大三次会议第 8765 号建议的答复</p> | <p>明确平台企业按照《企业所得税税前扣除凭证管理办法》依法依规使用内部凭证和外部凭证列支成本费用。</p> <p>关于允许内控机制完善的平台经济使用内部凭证列支成本费用的答复。</p> <p>企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的，对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证；企业在境内发生的支出项目不属于增值税应税项目的，对方为个人的，以内部凭证作为税前扣除凭证。这些规定，能够解决平台企业在一定条件下使用内部凭证作为税前扣除凭证的问题。</p> <p>如果允许平台企业所有经营活动均使用内部凭证列支成本费用，在企业所得税征管上会造成平台企业与非平台企业之间的差异，不利于营造公平竞争的市场环境。特别是增值税应税项</p> |

| | |
|---|--|
| | <p>目如果均使用内部凭证作为税前扣除凭证，不利于增值税发票的规范管理，破坏了增值税抵扣链条的完整性，易引发偷漏税风险。</p> |
| <p>广西税务局：中国（广西）自由贸易试验区南宁片区印发《关于做好维护新就业形态劳动者劳动保障权益工作促进灵活用工平台经济健康发展的若干措施》</p> | <p>1. 明确授权委托代征资质。</p> <p>对于符合《委托代征管理办法》（国家税务总局公告2013年第24号）规定以及国家税务总局、广西税务局确定的委托代征代开管理条件的南宁市灵活用工运营监管平台的运营企业，可与其签订《委托代征协议》，由南宁市灵活用工运营监管平台的运营企业向本平台注册在自贸试验区南宁片区的个体工商户类等灵活用工人员代征增值税、增值税附加税费、个人所得税（除法律、行政法规已确定的代扣代缴、代收代缴税收之外）。</p> <p>2. 探索增值税发票代开新做法。</p> <p>为灵活用工运营监管平台的运营企业为灵活用工人员向主管税务机关规范代开增值税发票提供便捷优化的服务。</p> |
| <p>湖南税务局：《国家税务总局湖南省税务局关于进一步优化灵活用工互联网平台经济税收服务和管理的若干意见》</p> | <p>支持平台企业根据法定涉税代理授权，代理已办理涉税登记的灵活用工注册会员到主管税务机关申请代开增值税发票。</p> <p>采取撮合交易方式的，平台企业作为“税务事项代理人”不参与服务购销。平台企业可代理已办理涉税登记的灵活用工注册会员到主管税务机关申请向服务购买方代开增值税发票。采取服务转售方式的，平台企业作为“购入服务再销售商”直接参与服务购销。平台企业向已办理涉税登记的灵活用工注册会员购买服务时，可代理已办理涉税登记的灵活用工注册会员到主管税务机关申请向服务购买方（平台企业自身）代开增值税发票。</p> |
| <p>天津税务局：对“关于天津市税务局优化服务举措，助力天津发展的意见和建议”的回复</p> | <p>灵活用工平台与主管税务机关建立委托代征关系，可汇总代开发票，作为税前列支凭证。</p> <p>平台内经营者通过互联网平台从事生产经营活动且由互联网平台企业支付收入的，平台内经营者应向互联网平台企业开具发票。平台内经营者未开具发票的，互联网平台企业对已发生实</p> |

| | |
|---|---|
| | <p>际业务且能够确保业务真实的，可以代平台内经营者向互联网平台企业主管税务机关申请汇总代开发票，并将此发票作为企业所得税税前列支凭证。依据《国家税务总局天津市税务局关于我市税务机关代开增值税发票有关问题的通知》（津税函〔2018〕21号），互联网平台企业应与主管税务机关建立委托代征关系后，方可到主管税务机关办理汇总代开发票，代征税款。</p> |
| <p>重庆市税务局：关于重庆市第五届人民代表大会第四次会议第0361号建议办理情况的答复函</p> | <p>不支持灵活用工平台汇总开具增值税发票。</p> <p>关于开放平台企业汇总代开增值税发票权限的建议</p> <p>根据《国家税务总局关于个人保险代理人税收征管有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第45号）规定，目前实行汇总代开增值税发票的行业仅限于保险、证券经纪、信用卡和旅游等4个行业，且汇总代开的对象为未办理税务登记的自然人。</p> |
| <p>陕西税务局：对省十二届政协五次会议第739号提案的答复函</p> | <p>灵活用工平台上的纳税人是否适用委托代征方式目前没有明确规定。</p> <p>税款征收方式包括：查账征收、核定征收、代扣代缴或者代收代缴征收、委托代征等，税收法律法规对纳税人采用何种征收方式有明确、具体的适用规定，由主管税务机关依法依规确定。</p> <p>就灵活用工平台来说，平台上就业的自然人或者从事生产经营的个体工商户一般适用查账征收方式，符合条件的可适用核定征收、代扣代缴或者代收代缴等方式。目前，对灵活用工平台上的纳税人是否适用委托代征方式，税务总局正在进行深入研究，还没有明确规定。</p> |

二、2023年灵活用工平台的监管趋势

（一）市场监管总局加入常态化联合打击涉税犯罪机制

国务院新闻办就税收服务高质量发展举行发布会

2024-01-18 21:13 来源： 国务院新闻办网站

字号：默认 大 超大 | 打印 | 分享 | 收藏

国务院新闻办公室于2024年1月18日（星期四）上午10时举行新闻发布会，请国家税务总局副局长饶立新，国家税务总局新闻发言人、办公厅主任黄运，国家税务总局纳税服务司司长沈新国，国家税务总局国际税务司司长蒙玉英介绍税收服务高质量发展有关情况，并答记者问。



今年1月18号，国务院新闻办就税收服务高质量发展举行发布会。会上，国家税务总局副局长饶立新介绍，税务部门将严肃查处违规招商引资中的涉税问题，助力加快建设高效规范、公平竞争、充分开放的全国统一大市场。

国家税务总局新闻发言人、办公厅主任黄运介绍了2023年税务部门在打击涉税违法上取得的良好效果。总体上，2023年，税务部门共依法查处涉嫌违法纳税人13.5万户，挽回各类税款损失1810亿元，配合公安部门对8228名犯罪嫌疑人采取了强制措施，539名犯罪嫌疑人投案自首，有力维护了法治公平的经济税收秩序。

具体细节重点强调了如下三个方面。

一是严厉打击虚开骗税违法犯罪。聚焦“假企业”虚开发票、“假出口”骗取退税、“假申报”骗取优惠等涉税违法犯罪行为。2023年，累计查处骗取税费优惠违法案件5042起，检查涉嫌骗取出口退税的出口企业2599户，挽回出口退税损失约166亿元。

二是加大了重点行业重点领域整治力度，集中力量查处一批偷逃

税大案要案，特别是常态化加强文娱领域税收监管，组织查处了一些演艺明星和网络主播偷逃税典型案件，促进了相关行业的健康发展。

三是深化拓展了多部门联合打击工作机制。2023年，最高人民法院和市场监管总局先后加入常态化联合打击涉税违法犯罪工作机制，机制成员单位由六部门拓展至八部门，形成了从行政执法到刑事司法全链条、一体化打击涉税违法犯罪的工作新格局。

（二）55个地区清理税收返还优惠



首页 > 新闻频道 > 审计要闻 > 正文

国务院关于2022年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告 ——2023年12月26日在第十四届全国人民代表大会常务委员会第七次会议上

2023年6月，审计署审计长侯凯受国务院委托，向十四届全国人大常委会第三次会议作了《国务院关于2022年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》。报告指出，审计署重点审计了2022年度18省、36个市县共54个地区的财政收支管理情况，并就共性问题延伸了其他地区，发现55个地区违规或变相返还税收或土地出让金等225.08亿元。2023年12月26日，审计署审计长侯凯将此次整改情况向十四届全国人大常委会第七次会议作出报告，报告指出，针对违规返还财政收入问题，55个地区清理废止违规出台的税收返还优惠，规范了招商引资行为。

前已述及，灵活用工平台的业务模式之一是由灵活用工人员在平

台上注册成为自然人会员，为平台上的用工企业会员提供劳务、服务，灵活用工平台以自己名义为接受劳务、服务的用工企业开具增值税专用发票。因灵活用工平台缺少进项发票，其开展的上述业务常常与地方政策实施的财政、税收政策紧密相关。随着违规出台财政返还政策被清理，一些依靠财政返还经营的灵活用工平台，其发展将面临极大的不确定性。

事实上，近年来中央清理财税返还政策正在循序渐进、逐步推开。2021年12月《国务院关于2020年度中央预算执行和其他财政收支审计查出整改情况的报告》指出，就违规返还税款或征收过头税问题，11省清理废止不符合规定的税收返还政策文件、规范财政支出管理等，制定修订相关制度11项。《财政部、税务总局关于违规返还税收收入等方面问题的整改情况》指出，在全国范围内组织开展整治财政收入虚假问题专项行动。系统梳理违规返还税款异地引税、先征后返等虚假收入典型问题。2020年审计查出15个省违规税收返还问题23项、涉及金额239亿元。根据各地反馈情况，截至2021年11月15日，已完成整改22项、涉及金额233亿元。2022年12月28日，审计署副审计长王本强受国务院委托向全国人大常委会作《国务院关于2021年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告》。报告指出，在税收征管方面，对个人所得税征管不严问题，税务机关已经追缴税款及滞纳金37.72亿元，立案稽查13户企业，追责问责2人。

（三）《公平竞争审查条例（草案）》已报司法部审查



国新办举行加快建设全国统一大市场工作进展情况国务院政策例行吹风会

发布时间: 2023-12-26 15:01 信息来源: 国新网



2023年12月26日，国务院新闻办公室举行国务院政策例行吹风会。会议指出，市场监管总局已将《公平竞争审查条例(草案)》报送司法部进行法制审查，并提出要推动加快立法进程，尽快出台条例。

事实上，地方税收优惠和财政补贴是吸引企业投资设厂的重要因素，但也可能扰乱市场经济秩序，形成地方垄断并滋生腐败，不利于行业的良性发展和全国统一大市场的建设。自2014年国务院出台《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发〔2014〕62号）中指出：“全面规范税收等优惠政策，有利于维护公平的市场竞争环境，促进形成全国统一的市场体系，发挥市场在资源配置中的决定性作用。”伊始，2016年国务院发布《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》再次强调防范违规优惠政策限制竞争，同时全国各部门各地区陆续发布规定对建设公平竞争的全国统一大市场作出回应。

2023年5月12日市场监管总局发布《公平竞争审查条例（征求意见稿）》对市场准入和退出、商品和要素自由流动、影响生产经营成本、影响生产经营行为等方面进一步规定和完善，细化和落实了地方优惠政策的市场监督管理。条例指出，“政策制定机关没有法律、行政法规或者国务院规定依据，不得制定含有下列影响生产经营成本内容的政策措施：（一）给予特定经营主体税收优惠政策；（二）对特定经营主体实施选择性、差异化的财政奖励或者补贴政策；（三）给予特定经营主体要素获取、资质标准、行政事业性收费、政府性基金、社会保险费等方面的优惠政策；（四）安排财政支出与经营主体缴纳的税收、非税收入等挂钩或者变相挂钩等”。

由此可见，条例的实施势必会加大通过违规注册个体工商户、个人独资企业拆分收入，税收筹划行为的风险。

（四）数电发票监控全链条风险，平台虚开偷逃税风险增加



中华人民共和国中央人民政府
www.gov.cn

Q 首页 | 简 | 繁 | EN | 登录 | 邮箱 | 无障碍

首页 > 政策 > 中央有关文件

中共中央办公厅 国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》

2021-03-24 19:16 来源：新华社

字号：默认 大 超大 | 打印 收藏 ☆ 留言 | 6 7 8

2021年3月，中共中央办公厅、国务院办公厅联合发布《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出，要稳步实施发票电子化改革，制定出台电子发票国家标准。2025年基本实现发票全领域、全环节、全要素电子化，着力降低制度性交易成本。

2021年12月，全电发票试点工作开始，全国统一的电子发票服务平台建成。广州市、佛山市、横琴粤澳深度合作区、呼和浩特市和上海市开展数电发票试点工作。2022年先后在四川、浙江、江苏、山东等省份开展全电发票受票试点工作。2022年6月21日，上海市、广东省、内蒙古将数电发票受票方范围扩至全国。随着西藏自治区于2023年12月1日启动数电票试点，数电票试点工作已完成全国省级覆盖。

数电票将充分发挥其便利性、数字化优势，在使用过程中采取刷脸认证的方式登录账号，发票出现风险可直接锁定到开票人。同时强化事中监控，使用大数据对开票行为进行全程监控，为打击虚开犯罪提供了有力的抓手，进而加剧了发票上下链条的风险传递，打击虚开发票与纵向追查力度会进一步加强，税收征管由以“以票治税”迈入“以数治税”新时代。

（五）江西税务局将灵活用工平台涉税信息纳入电子税务局



The screenshot shows the official website of the Jiangxi Provincial Tax Service. At the top, there is a navigation bar with links for '赣服通APP', '支付宝小程序', '抖音', '微博', and '微信'. Below this is a search bar with the text '请输入查询内容' and a '搜索' button. The main header includes the logo of the State Taxation Administration and the text '国家税务总局江西省税务局' and 'Jiangxi Provincial Tax Service, State Taxation Administration'. A horizontal menu contains '首页', '信息公开', '新闻动态', '政策文件', '纳税服务', and '互动交流'. Below the menu, there is a breadcrumb trail: '首页 > 国家税务总局江西省税务局 > 政府采购 > 合同公告'. The main content area displays a notice with the following details: '索引号: 015001110/2023-06354', '成文日期: 2023-10-12', and the title '国家税务总局江西省税务局灵活用工平台企业风险识别完善应用项目'. At the bottom of the notice, it shows '发布时间: 2023-10-12 09:14', '来源: 国家税务总局江西省税务局', and '字号: [大][中][小]'. There are also icons for '打印本页' and '正文下载'.

正是由于灵活用工平台依托互联网开展业务，存在监管难度，各地税务机关在不断探索新的监管手段和方式。2023年8月17日，江西省税务局公布了一则招标公告，意在利用互联网信息手段及大数据

模型，对灵活用工平台开展监管。

根据招标公告，采购需求主要有四点：一是增加专属于灵活用工平台涉税信息报送模块，对灵活用工平台进行专项管理；二是对纳入试点范围的灵活用工平台实行白名单管理；三是编制风险识别指标，进行风险识别，分类开展监管；四是数据可视化。据 2023 年 10 月 12 日江西省税务局又一则招标公告，意在完善灵活用工平台企业风险识别。

结合上述“数电票”的趋势进程，可以说，“以数治税”是税务监管的未来，在发票大数据系统稽核风险指标卓有成效的前提下，对于一些新兴产业可以参照利用大数据模型分析开展监管。届时在大数据筛查之下，灵活用工平台的税务风险无所遁形。

（六）最高法回复以“从属性+要素式”厘清灵活用工法律关系

户。从法律主体资格看，劳动者注册为个体工商户后，既可以作为自然人与其他用人单位建立劳动关系，也有权以个体工商户名义开展市场经营活动。在第一种情形下，劳动者与企业之间存在“管理—从属”关系，即企业对劳动者实施劳动管理，劳动者向企业提供从属性劳动，双方之间市场主体地位不平等，法律关系呈现明显的从属性。此时，不论采取何种形式，均应据实认定法律关系，进而明确收入性质；在第二种情形下，个体工商户与企业均具有平等的市场主体法律地位，个体工商户可以依照约定向企业提供服务并获取对价，但服务内容和方式、对价形式及多少等事项由双方协商确定，企业与个体工商户背后的自然人之间不具有“管理—从属”关系，具有工商营业收入性质。

根据新闻显示，2023 年 7 月 20 日最高人民法院经商人力资源和社会保障部、国家税务总局、国家市场监督管理总局，就两会期间政协提案提出的：“准确判定新就业形态劳动者的收入性质是经营所得

还是劳务报酬所得，是保障该群体匹配合理税收政策的关键点之一，建议出台司法解释，准确判定新就业形态劳动者经济活动实质。”作出回复。

最高法指出：应当通过用工法律关系以此明确区分劳动者收入性质。即：若认定为劳动关系，则属于劳务报酬所得；若认定为平等市场主体之间的民事关系，则可能属于经营所得。该回复有助于厘清实践中有关灵活用工人员所得性质如何纳税的问题，为灵活用工平台准确依法代扣代缴所得税提供指引。即在灵活用工的活动中，灵活用工人员取得的收入的性质，首先以其与用工单位之间的用工关系是否具有从属性来判断。如果是具有从属性的用工关系，则认定为劳务报酬。如果不具有从属性，而是平等的民事关系，再根据服务内容判断是否属于经营所得。

三、2023 年灵活用工平台典型涉税案件观察

（一）某平台未对业务真实性审核虚开发票，被处罚款

国家税务总局湖北省税务局
行政执法信息公示平台

湖北省电子税务局

平台首页 基础信息 行政征收 行政许可 行政检查 行政处罚 执法服务 其他事项

您当前的位置：首页 > 行政处罚 > 税务行政普通程序处罚结果

查询条件

违法行为类型： 行政相对人名称：

行政相对人代码： 处罚机关：

查询 重置

税务行政普通程序处罚结果

| 行政处罚决定书文号 | 案件名称 | 处罚类别 | 处罚事由 |
|---------------|------------------|----------------|----------------|
| 十税稽罚[2023]13号 | 湖北汇办事信息科技有限公司... | 处5万元罚款，并没收虚... | 检查组提取了你灵活用工... |

据湖北省税务局发布的十税稽罚[2023]13号税务处罚决定书显

示，检查组通过调取湖北汇办事信息科技有限公司（以下简称“涉案平台”）的灵活用工人员资金流水信息，发现灵活用工人员与用工企业之间存在明显的资金回流，再加之，灵活用工人员在用工企业的个人所得税申报系统中显示为在册员工。综上证据，税务机关认定，用工企业与灵活用工人员之间的用工业务不真实。

税务机关认为，涉案平台作为提供灵活用工服务的主体，对其平台业务的真实性、合法性负有法定的责任，是承担相应法律责任的适格主体。因此，税务机关将涉案平台为用工企业开具与实际业务不符的增值税专用发票的行为定性为虚开，对涉案平台处 5 万元罚款，并将向用工企业收取的服务费定性非法所得予以没收。

（二）某平台及其母公司虚开发票被移送司法机关

The screenshot shows the official website of the Jiangsu Provincial Tax Service. The header includes the logo of the State Taxation Administration and the text '国家税务总局江苏省税务局' (Jiangsu Provincial Tax Service, State Taxation Administration). Below the header is a navigation bar with tabs for '首页', '信息公开', '新闻动态', '政策文件', '纳税服务', and '互动交流'. The main content area displays a search result for '重大税收违法失信主体信息公布栏(企业)'. On the left, there is a '地区查询' (Region Search) dropdown menu with options for various cities in Jiangsu. The search results table shows the following information:

| 纳税人识别号 | 纳税人名称 |
|--------------------|------------------------------------|
| 91321311MA1YXPJ099 | 分工宝(宿迁)网络科技有限公司 |
| | 注册地址: 江苏省宿迁市宿豫区洪泽湖东路19号盛祥大厦11楼102室 |

2023 年 7 月，据江苏省税务局重大税收违法失信主体信息公布栏显示，分工宝（宿迁）网络科技有限公司于 2018 年至 2021 年期间为他人（为自己）开具与实际经营业务情况不符的增值税专用发票共

计 255 份，金额近 2300 万，被税务机关处以罚款 50 万元的行政处罚，并依法移送司法机关。

2023 年 8 月，据江苏省税务局重大税收违法失信主体信息公布栏显示，经国家税务总局宿迁市税务局稽查局检查，发现分工宝（宿迁）网络科技有限公司的母公司秉宸（宿迁）商务秘书有限公司，在 2018 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日期间，为他人（为自己）开具与实际经营业务情况不符的增值税专用发票 235 份，金额 2091.92 万元，税额 125.52 万元。依照《中华人民共和国税收征收管理法》等相关法律法规的有关规定，处以罚款 50 万元的行政处罚，依法移送司法机关。

（三）某平台被用工企业利用涉嫌对外虚开发票



2023 年 9 月，上海高院公布了一起利用灵活用工平台虚开发票为公司降本，人事经理被判刑一案（2023）沪 0113 刑初 729 号。根据裁判文书显示，被告人常某在上海某公司从事人事工作期间，为降低公司经营成本，为员工、技术人员拆分工资和避税，利用灵活用工平台虚构用工关系取得增值税专用发票价税合计 700 余万元。虽然文书并未对灵活用工平台的参与情况作出披露，但如果灵活用工平台与

该公司有虚开合意，或者明知灵活用工人员系公司员工，仍开展所谓用工业务，则可能会被认定为虚开犯罪的共犯。

（四）某平台利用委托代征代开资质对外虚开发票

梁某某等虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪 一审刑事判决书

审 理 法 院：上海市宝山区人民法院

案 号：(2023)沪0113刑初163号

裁 判 日 期：2023.07.28

案 由：刑事/破坏社会主义市场经济秩序罪/危害税收征管罪/骗取出口退税罪
刑事/破坏社会主义市场经济秩序罪/危害税收征管罪/虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪

2023年7月，上海市宝山区人民法院对一起灵活用工平台对外虚开发票案（2023）沪0113刑初163号作出判决。

本案的基本案情是：R集团成立于2014年5月，R集团下设L公司，由R集团财务总监被告人梁某某负责。L公司在河南取得委托代征资质后，在互联网上架设L平台，让受票企业的原有的员工或长期合作的个体户在L平台内注册为自由职业者，并在L平台内接受并完成受票企业发布的定向任务。L公司作为平台方负责为受票企业代发薪资和转账，并收取受票企业的服务费。L公司在仅提供代发薪资服务的情况下，向受票企业虚开品名为各类服务费、金额为其代发薪资和服务费的增值税专用发票。经司法审计，2020年6月至2021年7月，L公司向626家单位虚开增值税专用发票，税款额为53,591,350.23元，其中向上海XX有限公司等7家关联公司虚开增值税专用发票，税款额为3,416,416.81元。

法院认为，L 公司及其直接负责的主管人员被告人梁某某，为他人虚开增值税专用发票，构成虚开增值税专用发票罪，对 L 公司判处有期徒刑五十万元，梁某某具有自首情节、认罪认罚，判处有期徒刑三年，缓刑五年。

（五）某网络主播通过平台偷逃个税，被罚款超 320 万元



2023 年 5 月，根据广西自治区税务局公示的一起网络主播偷逃个人所得税案件显示，斗鱼直播平台的主播吴某将观众打赏与斗鱼平台分成后，通过 5 家灵活用工平台进行结算。其中，一部分劳务报酬未申报纳税，另一部分劳务报酬转换收入性质为经营所得以降低税负，最后将资金转入吴某本人的账户或其父亲账户。经税务机关检查，吴某少申报缴纳 2019 年个人所得税 293 万元，被税务机关认定为不申报纳税，并处以 50%的罚款约 146 万元；吴某转变收入性质，通过虚假申报少申报缴纳 2020 年个人所得税约 201 万元及 2021 年个人所得税约 161 元的行为，税务机关定性为偷税，处 50%的罚款即 181 万元。

四、灵活用工平台涉税风险成因探讨

（一）多部门联合全链条打击涉税犯罪，涉税风险相互传导

近年来，先由税务总局、公安部、海关总署、中国人民银行联合专项打击涉税违法犯罪，后有最高检、国家外汇管理局加入形成六部门联合打击涉税犯罪工作机制，再到 2023 年最高法、市场监管局加入形成了从行政执法到刑事司法全链条、一体化打击涉税违法犯罪的工作新格局。在此番多部门、全链条打击涉税犯罪的强压态势下，无论是灵活用工平台主动对外虚开、取得虚开发票抵扣进项，还是帮助灵活用工人员偷逃税款，亦或是用工企业恶意受票，欺骗灵活用工平台开票，只要一方暴雷，涉税风险必然会传导其他方。

实践中，司法机关在查处虚开案件过程中存在两种做法，一是对异地企业行使管辖权，对上下游企业并案查处；二是在跨省市调查后将本案企业的上下游企业犯罪线索信息通过内部传送，由上下游企业管辖公安机关立案侦查。无论在哪种情况下，开受双方均将直接面临涉税风险。

（二）自然人开票难，用工企业无法取得发票困境转移到平台

实务中，一方面，税务机关对自然人的税收征管落后于企业，另一方面，基于经济人假说，人们都希望以尽可能少的付出，获得最大限度的收获，并为此不择手段，自然人作为纳税主体纳税遵循度相较于企业而言较低。即便自然人愿意去税务机关代开发票，但开票数额亦有限制。因此，自然人为用工企业提供服务，用工企业往往面临无法取得发票的困境。在灵活用工平台涌现后，其困境由用工企业转移至灵活用工平台，平台对外开具发票，但在采购端仍无法取得进项发

票予以扣除及税前列支成本，由此滋生灵活用工平台寻票、找票的动机，引发虚开、偷逃税款风险。

（三）经济利益驱使平台主动对外虚开、帮助偷逃税款

经济利益驱使是灵工用工平台主动对外虚开，帮助高收入人群转换收入性质偷逃税款的深层次原因。近年来灵活用工平台火速发展，市场竞争激烈，灵活用工平台为占据市场份额，获取不正当利益，通过发布“节税”“避税”广告吸引高收入人群为其出谋划策，在用工企业与灵活用工人员业务发生完毕后，帮助灵活用工人员在税收洼地注册个体工商户将取得的劳务报酬所得转换为经营所得并享受核定征收政策，损害国家税收利益。

（四）平台税务合规制度不健全，业务流程不规范

1、未进行基础材料审核，被用工企业利用虚开发票

业务真实性是灵活用工平台开展业务的最基础要求。然而，可能因为其自身规模、盈利能力等原因，税务合规制度不健全，没有对用工企业提交材料进行仔细审核，未能发现用工企业与灵活用工人员之间存在劳动关系，导致被欺骗利用虚开发票的行为发生。

2、垫付报酬私户回款不合规业务操作造成“资金回流”表象

在某些特定用工事项中，灵活用工人员在完成指定工作后即要求用工企业即时结算报酬，用工企业则采取使用个人银行卡转账的方式付款。这就产生了用工单位向个人、向平台重复付款的现象。为了账务合规，平台只能将收取的款项再支付给用工企业指定的个人银行卡。虽然此种付款行为的法律性质为债务清偿，但这种表面上垫付款产生

的“资金回流”实践中比较常见，但也极易引发税务机关因出现资金回流而认定不存在真实用工，进而认定平台虚开。

3、灵活用工平台高管等相关人员税务合规性认识不足

灵活用工平台毕竟是崭新的业务形态，传统企业在开展相关新业务时必然面临一些困境，对灵活用工平台的税务合规缺乏认识。例如，灵活用工平台的高管及财税相关责任人在开展业务过程没有充分认识到在面对大量的自然人提供劳务行为时，可能存在无法取得合规的发票扣除企业所得税的风险。此外，灵活用工平台亦没有针对“劳动报酬”与“经营所得”之间的差异作出准确认定，在无法确定时，没有向主管税务机关及相关税务专业人士进行咨询，导致错误适用税目代征个税，被税务机关予以处罚。也有灵活用工平台错误认定其与灵活用工人员之间的法律关系，将劳动关系认定为合作关系，进而没有依法履行代扣代缴义务，被税务机关处罚。

五、灵活用工平台涉税风险表现形式解析

结合近年来的案件观察与分析，灵活用工平台涉及的税务风险可以总结分为三类：一是虚开、偷逃税风险；二是帮助灵活用工人员偷逃税风险；三是未依法代扣、代征风险。现将灵活用工平台涉税风险的表现形式作出如下分析：

（一）未取得合规发票被追缴企业所得税及滞纳金

灵活用工平台设立的本意是促进就业，通过平台匹配企业用工需求和灵活就业人员、自由职业者的劳动供给，同时通过平台解决个人劳动者提供劳务无法为企业开具发票，以及该个人的所得税难以监管

等一系列问题。但随之而来的问题是，灵活用工人员注册在灵活用工平台上为用工企业提供劳务，用工平台以自己的名义开具发票，但平台本身可能亦缺乏进项发票和成本扣除凭证。

前已述及，灵活用工平台的主要支出在于其需要向提供劳务的自然人或者第三方机构支付劳务报酬或者费用。用工企业选择灵活用工平台，也主要是看中了灵活用工平台能够提供合规发票，以及隔离实际提供劳务的自然人及第三方企业的发票风险。但是，实际提供劳务的自然人或第三方机构不能提供发票、或者提供发票不合规的风险并未因灵活用工平台的存在而消失，而是转嫁给灵活用工平台。灵活用工平台无法取得自然人提供的发票或是取得第三方企业提供的发票不合规，其为了扣除成本，往往直接以自制的付款凭证、银行流水、合同入账，不符合《企业所得税税前扣除凭证管理办法》规定，导致平台的税务风险加大。

如顺利办信息服务股份有限公司作为开展灵活用工平台业务的上市公司，2023年6月5日深交所发布公告称，因其2022年度净利润为-11627.65万元，财务会计报告被出具保留意见的审计报告等，符合退市的情形，开始摘牌退市。究其原因，顺利办名下开展灵活用工业务的6家全资孙公司未能依法按期从灵活用工人员处取得合法的企业所得税税前扣除凭证，需按照税务机关的要求补缴税款及滞纳金，最终形成连锁反应，由此可见，税务问题成为顺利办前进道路上的“绊脚石”。

（二）虚开发票抵扣进项及成本

承前所述，灵活用工平台的进项税额、成本扣除始终是无法回避的问题，这使得部分平台可能会采取让他人為自己虚开发票的方式，降低自身税收成本。例如实践中，部分灵活用工平台可能会选择非法购买交通费、劳务费、邮电费等发票以此抵扣进项和成本扣除。再如，在道路运输的灵活用工业务中，平台与个体运输户进行运输报酬结算时，即使平台未承担加油费、过路费而要求运输户提供等额或超额的油费、路桥费增值税专用发票或普票，平台用于抵扣税款、列支成本，从而引发虚开风险。

（三）利用招商引资地方政策，主动对外虚开发票

囿于进项税票的缺失，地方政府为了扶持和鼓励灵活用工平台，与其签订招商引资协议、获取地方财政奖补、财政返还，用以缓解平台的税收负担，让平台得以存活。但是，部分平台企业发现下游客户的用票需求远大于业务需求，通过虚开发票赚取开票费手段牟利可实现快速盈利，因此存在不当利用地方政府的财政返还政策，在无真实交易的情况下为他人或帮助他人虚开发票的行为。灵活用工平台可能会铤而走险，偏离其业务轨道，主动对外开具发票。

（四）被用工企业、平台员工欺骗虚开发票

1、灵活用工平台员工与用工企业串通骗取发票

灵活用工平台往往在出台有财政返还政策的税收洼地设立总部，在各地设立分支机构或办事处，由各地机构对接当地业务而由总部统一开具发票。这种模式下总部对地方的审核不到位，容易导致地方员工为获取私利、绩效而与地方用工企业串通，发布虚假用工信息欺骗

总部开具发票。

2、用工企业发布虚假信息实际聘用自身员工

实践中，某一用工企业在灵活用工平台上发布的用工岗位不少，但大多显示“招募已满”，而少量可以提交申请的用工项目，申请者却不能得到用工单位的回应。这种现象背后实则是用工企业单方面舞弊，实际应聘人员皆为用工企业本身员工或其组织的人员，用工项目实际并不存在或者未完成。灵活用工平台收到用工单位虚假材料的欺骗开具发票，报酬转回用工企业控制的银行私户，导致虚开发票现象的产生且出现资金回流。前述案例正是如此，税务机关认为涉案平台作为提供灵活用工服务的主体应对平台业务的真实性、合法性负有责任，对灵活用工平台为用工企业开票的行为定位虚开。

（五）发布“定向单”或用工完结后补开发票

随着互联网科技的发展，体量规模较大的灵活用工平台通过技术架构，将线下市场交易过程和场景融合，发开设计成手机小程序。用工企业通过灵活用工平台设计的小程序发布用工需求，灵活用工人员通过小程序接收用工信息和任务，形成“定向单”。在这个过程中，用工企业为获取增值税发票，让灵活用工人员通过小程序扫码将线下已经完成的用工服务或是正在发生用工服务转移到线上，从而让灵活用工平台开具发票。虽然用工企业与灵活用工人员之间发生了真实的用工关系，但是灵活用工平台的介入是在用工关系形成之后，平台开具的发票存在被税务机关认定为虚开的风险。

通过我们观察，实践中用工企业与自由职业者之间的劳务事项已

经完成，用工企业已向自由职业者个人支付了报酬，但由于缺乏增值税发票而再寻求灵活用工平台提供“无票交易合规业务”的情况较为常见。有的灵活用工平台因无法识别真假交易被欺骗开票，但也有少数灵活用工平台为了赚取服务费而同意帮助用工企业伪造用工痕迹，包括发布虚假用工信息、提供虚假账户应聘用工、接受用工企业支付款项再通过私户回流从而形成资金回流的闭环，从而涉嫌帮助用工企业虚开发票。

此外，更加隐蔽的情况是，用工企业确实向灵活用工平台提供了真实交易信息，但这些交易却是往期发生的，甚至用工企业将往期交易信息和现期交易信息混合掺杂提供给灵活用工平台，使平台更加难以监控。

（六）滥用个体户核定征收政策，帮助偷逃个税

“拆分收入、转换收入性质”是近年来常见的违法税收筹划行为，受到税务机关的重点关注。这种模式主要表现为，利用部分地方的税收核定政策，大量注册多家个人独资企业、个体户，将收入拆分，利用个独、个体户的低核定征收率，降低税负，偷逃税款。在当前的税务监管和司法实践中，此种行为已经被定性为偷税手段，如果应对不当，还会引发逃税罪的风险。

实践中，部分灵活用工平台会设立在具有个体户核定征收政策的园区，在明知客户缺乏真实交易基础情况下，仍为高收入人群如企业高管、主播、教师等人员进行“拆分收入”，注册多个个体户并分别享受核定征收的优惠，帮助其偷逃税款。例如前述案例，网络主播属

于灵活用工人员的典型代表，采取拆分收入方式，通过灵活用工平台结算资金，被税务机关认定为偷税并予以罚款。

此外，有的灵活用工平台在帮助灵活用工人员注册为多家个体工商户后，控制了个体工商户税控盘，一方面为自己虚开发票，另一方面也可为他人虚开发票，然后再进行注销。

（七）平台未代扣代缴个税或者适用税目错误

灵活用工人员具有零散、流动性极大的特点，不利于相关税费的税收征管，因此，其个人所得税的缴纳依赖平台的委托代征或者代扣代缴。实践中，一旦某平台被发现灵活用工人员未依法履行纳税义务的问题，执法、司法部门将首先对灵活用工平台进行调查，追究其未履行代扣代缴、代征义务的法律 responsibility。根据《税收征收管理法》《委托代征管理办法》规定，企业应扣未扣、应收而不收税款的，税务机关向纳税人追缴税款，并对企业处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下罚款。因代征人责任未征或少征税款的，税务机关应向纳税人追缴税款，并可按《委托代征协议书》的约定向代征人按日加收万分之五的违约金。

由于用工模式的特殊性，劳动力与平台关系的认定模糊，目前税企各方对灵活就业者个人所得税的征收还缺乏统一的认识和管理方法，各地税收政策也存在不确定性。根据《个人所得税法》及其实施条例等有关规定，灵活用工人员获取的收入可能包括劳务报酬所得和经营所得两大类。一般来说，判断是否构成经营所得以灵活用工人员是否注册个体工商户为形式标准。为此，部分平台以“是否注册成立

个体工商户、个人独资企业”等法律外观作为判断的依据，对于注册成立个体户、个独的灵活用工人员取得的收入按照经营所得进行认定，不进行扣缴。但该种方式纯依靠法律外观判断的方式已经被国家税务总局所否定。

国家税务总局对十三届全国人大三次会议第 8765 号建议的答复中提出：“灵活用工人员取得的收入是否作为经营所得计税，要根据纳税人在互联网平台提供劳务或从事经营的经济实质进行判定，而非简单地看个人劳动所依托的展示平台，否则容易导致从事相同性质劳动的个人税负不同，不符合税收公平原则。”虽然国家税务总局明确了以“经济实质”判定原则，对各地税局判断新就业形态劳动者收入性质判定具有一定的指导作用。但是，该回复首先否认了按照“是否注册个体户、个独”的判别方法，又没有明确具体方法，由于税务存在模糊性，该“经济实质”原则具有不确定性，灵活用工平台适用税收政策依然存在较大不确定性，灵活用工平台对于“经济实质”的把握不准确（实际上也很难准确判别），导致部分取得委托代征、代开资格的平台，容易出现错误适用税目、未按期解缴税款等问题。

六、灵活用工平台涉税行政风险应对要点

（一）基于服务真实性开展业务审查，积极做好税务稽查应对

一方面，在案件爆发初期，灵活用工平台的账簿资料等尚未被税务调取、相关人员尚未被作为犯罪嫌疑人/证人，因此平台有条件对其业务全面梳理，对开展业务所涉及的材料进行全面收集并审查，以此证明业务的真实性，更好地向税务机关呈现。例如，审查自由职业

者的身份信息是否真实、是否与用工企业存在关联关系，是否真实完成任务、取得报酬，其工作任务过程与成果是否有留痕等。

另一方面，平台亦应提高对税务稽查程序的重视程度，随着税警联合办案机制常态化，在接到立案稽查通知书一刻起，案件存在被移送公安的风险。因此灵活用工平台应高度重视税务稽查应对，将沟通、风险化解端口前移，在稽查程序中与税务机关积极有效沟通，争取在行政程序中化解风险，避免承担刑事责任。

（二）通过行政复议、诉讼救济途径，维护自身合法权益

税务机关经稽查后，会区分不同情形分别作出处理、处罚决定，并制作相应的法律文书。如果稽查阶段的结论不够理想，平台应当做好行政复议、行政诉讼的准备。需要注意的是，对于《税收征收管理法》第八十八条所规定的“纳税争议”，纳税人要想通过税务行政复议和行政诉讼获得救济，还需要满足“两个前置”的条件，即纳税人对税务决定不服的，必须先缴清税款、滞纳金才能够提起复议，复议完毕后才能够向法院提起行政诉讼。但纳税人对税务行政处罚决定不服的，则不受前述条件限制，可以直接向人民法院提起行政诉讼。

因此，如果灵活用工平台认为其被欺骗开票，对用工单位和灵活用工人员之间的串通舞弊不负有法定实质审查义务，不应受到行政处罚，应当积极行使其行政复议和诉讼权利，维护自身的合法权益。

（三）灵活用工平台主张善意开票，不应受到处罚

前已述及，在近年来社保压力和新业态的模式下，灵活用工给个人和企业带来了双赢的局面。在服务转售业务模式下，提供服务的灵

活用工人员和用工企业之间并不产生直接的法律关系，但真实的服务交易却发生在两者之间。用工企业获得灵活用工平台开具的增值税专用发票以抵扣税款，灵活用工平台作为直接向用工企业销售标的服务的主体，并不是服务交易的直接相关方，因此，平台很容易受到欺骗和利用。

因此，作为受票方的用工企业通过编造信息实施舞弊行为向灵活用工平台提供不实信息，恶意套取平台开具增值税专用发票，而灵活用工平台作为增值税发票的开票方，其接收到的信息是被受票方篡改后的非真实内容，其自身亦属于受害方，善意开票的行为不应受到处罚。

根据《行政处罚法》第三十三条第二款的规定：“当事人有证据足以证明没有主观过错的，不予行政处罚”。灵活用工平台可以提交材料证明对用工企业提供资料进行了严格审核，即便穷尽一切措施亦无法确保用工企业与灵活用工人员之间不存在舞弊、故意实施欺骗行为。灵活用工平台按照法律规定和业务的相关信息向受票方开具增值税专用发票，不具有过错，同时其也没有虚开增值税专用发票以逃避缴税的主观故意，亦未获得逃避税的相关利益，因此，不应受到行政处罚。

（四）主张调整商事主体的形态具有合法性，不构成偷税

在一些灵活用工平台案件中，税务机关认为平台帮助自然人注册个体户/个独，将自然人劳务报酬所得转变为生产经营所得涉嫌偷税。但结合税法与民商法规定，我们认为个人商事主体形态的调整及所得

性质的转变具有合法性。灵活用工平台可以结合民商法、税法等相关规定与税务机关进行沟通：

首先，《民法典》第五十四条规定：“自然人从事工商业经营，经依法登记，为个体工商户”。《个体工商户条例》第二条规定：“有经营能力的公民，依照本条例规定经工商行政管理部门登记，从事工商业经营的，为个体工商户”。《个人独资企业法》第二条规定：“本法所称个人独资企业，是指依照本法在中国境内设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体”。据此，个人（自然人）与个体户、个人独资企业均以个人生产经营为前提，区别仅在于是否依法履行相关登记程序。在客户的同意、授意下，灵活用工平台依照上列规定经过合法正当的登记注册程序帮助个人将其经营主体身份变更为个体户、个人独资企业，此种主体形态的调整具有合法依据。

其次，根据《涉税专业服务监管办法（试行）》第五条规定，“涉税专业服务机构可以从事税务策划业务，即对纳税人、扣缴义务人的经营和投资活动提供符合税收法律法规及相关规定的纳税计划、纳税方案”。因此，灵活用工平台可在符合税法的规定下为自然人提前作出规划。

其三，《个人所得税法实施条例》第六条第一项规定：“劳务报酬所得是指个人从事劳务取得的所得，包括从事……医疗、咨询、讲学……以及其他劳务取得的所得”。第六条第五项规定：“经营所得，是指 1. 个体工商户从事生产、经营活动取得的所得，个人独资企业

投资人、合伙企业的个人合伙人来源于境内注册的个人独资企业、合伙企业生产、经营的所得；2. 个人依法从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得；……4. 个人从事其他生产、经营活动取得的所得”。由此可见，劳务报酬所得的范围与经营所得的范围存在交叉，尤其是个人依法从事医疗、咨询以及其他有偿活动取得的所得，既可定性为劳务报酬所得也可定性为经营所得。因此，一项所得的性质系劳务报酬所得还是经营所得的区分标准是主体的类型和基础法律关系事实。如果提供服务的个人与其服务的对象建立的是劳务关系，则个人获取的收入应按照劳务报酬所得缴税；如果提供服务的个人经依法登记成立个体户或个人独资企业后，与其服务的对象建立的是服务关系，则个人通过个体户或个独企业获取的收入应按照生产经营所得缴税。

因此，灵活用工平台事前协助自然人在园区真实注册个体户，并在园区内有实际的办公地点、工作人员等，在开展业务之时，可通过个体户对外签订合同并且进行实际履约，承担经营风险。此种行为不应该被认定为帮助纳税人偷逃税。

（五）积极运用逃税罪的阻却条款，避免刑事风险

根据《刑法》第二百零一条第四款的规定“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外”。该规定普遍被认为是逃税罪的刑事责任阻却条款，灵活运用该规则，可以有效帮助

灵活用工平台阻却逃税罪风险。该规定是行政前置程序，换言之未经税务行政处理，刑事程序不得启动，不得追究行为人的刑事责任。

因此，如果灵活用工平台系帮助灵活用工人员逃税，可能构成灵活用工人员逃税罪的共犯，此种情况下，灵活用工平台应积极协助灵活用工人员与税务机关沟通、补缴税款、滞纳金及缴纳行政罚款。引用逃税罪的刑事责任阻却条款规避行为人的刑事责任，则灵活用工平台作为帮助犯也因之不构成犯罪。

七、灵活用工平台涉税刑事案件辩护要点

实践中，灵活用工平台涉嫌刑事犯罪的主要罪名是虚开增值税专用发票罪，虚开增值税专用发票罪的构成要件，实践中存在诸多争议，是因为虚开犯罪的法律条文规定的罪状比较简单。为了解决实践中虚开行为的定性问题，最高人民法院通过典型案例“张某强虚开增值税专用发票案”以及《关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实施经营活动并让有关公司为自己虚开增值税专用发票行为的性质征求意见的复函》（法研〔2015〕58号）明确指出，成立虚开增值税专用发票罪以行为人在主观上具有骗抵税款的故意、客观上造成增值税税款损失的后果为必要条件。如果确有证据证实行为人主观上不具有骗抵税款的故意、客观上未造成增值税税款损失的后果，则不应以虚开增值税专用发票罪论处。

2020年7月22日，最高人民检察院发布《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》亦明确强调：对于有实际生产经营活动的企业不以骗税为目的、且没有造成税款损失的虚开增值税

专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理，应当移送税务机关给予相应的税务处理、处罚。

因此，司法机关在处理灵活用工平台虚开刑事案件时，应当结合最高法复函、最高检的精神与目的，同时回到立法角度考察虚开罪的成立。从立法目的和立法背景角度考察，虚开罪的立法目的是为了保障国家税收，打击侵害国家增值税税款的犯罪行为。所以，只有侵害到虚开犯罪所要保护的法益的虚开行为，才应定性为该罪名。如果行为人所实施的“虚开”行为对国家增值税税款没有造成侵害，或者没有产生增值税税款损失的危险，则不满足本罪的客观要件，不具有严重的社会危害性，不应受到刑罚处罚的法律评价。

（一）委托代征、挂靠行为符合税法规定不构成虚开

虚开增值税专用发票罪属于行政犯。所谓行政犯，其刑事危害性以行政违法性为前提，不具备行政违法性的行为也不构成犯罪。

首先，委托代征、代开获得了行政机关授权。前已述及，委托代征是指税务机关根据《税收征收管理法》及其实施细则，委托有关单位和人员代征零星、分散和异地缴纳的税收的行为。真正获得税务机关委托代征、代开授权的灵活用工平台，依法对灵活用工人员代征税款，依法向用工企业开具增值税发票的行为具有合法性。

其次，根据国家税务总局《关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 39 号）及其官方解读，挂靠行为具备合法性。一部分灵活用工平台并不能取得税务机关代征、代开授权，其业务模式实际是参与到用工单位与劳务提供者的

三方关系中，以平台自身的名义向用工单位开具发票。在这种业务模式中，用工单位与灵活用工平台签订协议并支付费用，平台根据用工单位的需求组织劳务人员为用工单位提供劳务服务。平台与劳务人员签订相关协议、支付报酬并代扣代缴税款，向用工单位开具增值税普通发票/专用发票。这种业务与“委托代开”并无关联，更多类似劳务外包、劳务派遣。这种业务模式下，劳务人员与平台构成了挂靠关系，基于挂靠关系，平台向用工单位开具发票的行为同样被我国税法认可。但应当注意，根据国家税务总局 2014 年第 39 号公告的官方解读，平台及提供劳务的灵活就业人员成立挂靠关系，要以平台的名义提供劳务、开具发票，意味着挂靠关系不得事后找补，且最好有合同协议等证明资料。

（二）平台为用工企业和灵活用工人员如实代开不构成虚开

过去实践中认为企业代开发票属于虚开，但是这一观点已经被目前的税法实践所打破。

若行为人未借用他人资质，即便没有挂靠关系，但又以他人名义经营并据实开具发票的，亦不应机械化地以虚开犯罪论处。1996 年《最高人民法院关于适用〈全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定〉的若干问题的解释》（法发〔1996〕30 号）将“进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票”的行为列为虚开犯罪行为之一，但最高院已经通过法研〔2015〕58 号明确该规定不符合现行《刑法》，不再继续适用。

法研〔2015〕58号《复函》还明确，代开行为不具有行政违法性，因此不构成虚开增值税专用发票。同时指出，构成虚开增值税专用发票罪必须具有主观故意和客观税款损失的后果，“即便行为人与该他人之间不存在挂靠关系，但如行为人进行了实际的经营活动，主观上并无骗取抵扣税款的故意，客观上也未造成国家增值税款损失的”，亦不构成虚开增值税专用发票。最后该《复函》还指出，“法发〔1996〕30号制定于1997年刑法施行前，根据我院《关于认真学习宣传贯彻修订的〈中华人民共和国刑法〉的通知》（法发〔1997〕3号）第五条‘修订的刑法实施后，对已明令废止的全国人大常委会有关决定和补充规定，最高人民法院原作出的有关司法解释不再适用，但是如果修订的刑法有关条文实质内容没有变化的，人民法院在刑事审判工作中，在没有新的司法解释前，可参照执行。其他对于与修订的刑法规定相抵触的司法解释，不再适用。’的规定，应当根据现行刑法第二百零五条关于虚开增值税专用发票罪的规定，合理选择该解释中可以继续参照适用的条文。其中，该解释中关于“进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票”也属于虚开的规定，与虚开增值税专用发票罪的规定不符，不应继续适用。”

对于灵活用工平台而言，基于用工企业与灵活用工人员之间真实的服务交易情况下，代灵活用工人员向用工企业如实开具发票的行为，与没有真实交易虚开行为具有本质上的不同，其具有的社会危害性不可相提并论，不符合主客观相一致原则和罪责刑相适应原则。

（三）平台不具有主观故意，被用工企业利用虚开的行为不构成

虚开

前已述及，虽然对虚开增值税专用发票罪在实践中存在争议，但是近年来，立法部门与最高司法机关认定虚开犯罪的思路已经发生根本性的转变，由最高法、最高检牵头，各级司法机关在处理虚开案件时，已经逐步达成共识，即：虚开增值税专用发票罪非行为犯，主观上不具有骗取税款的目的、客观上未造成国家增值税税款损失的行为，不构成虚开增值税专用发票罪。因此，虚开犯罪属于“目的犯”+“结果犯”。

故而，不具有虚开的主观故意不构成虚开犯罪。所谓故意，指的是行为人对于犯罪的构成要件规定之事实和结果，具备积极追求或者放任结果发生的心理状态。换言之，行为人应当对虚开这一行为具有主观上的故意，即明知和交易对手之间没有真实货物交易，会导致国家税款的损失，但是依然进行开具发票的行为。无论直接故意还是间接故意，都要求行为人“明知自己的行为会发生危害社会的后果”。

在灵活用工平台业务开展过程中，如果平台接受用工企业的材料，根据用工企业与灵活用工人员的内容对外开具发票。平台未与用工企业合谋，即平台主观上不具有骗取税款的目的，也不知道用工企业提供的交易信息是虚假的，由于其不具有主观故意，只是被用工企业当做“犯罪工具”，用工企业构成虚开发票的正犯，平台不构成犯罪。

如果平台的业务负责人或者员工存在舞弊、欺诈等行为，应当追究员工个人的责任，不应当追究平台企业的单位责任和平台负责人的责任。根据《最高人民法院关于审理单位犯罪案件具体应用法律有关

问题的解释》（法释〔1999〕14号）第3条规定：“盗用单位名义实施犯罪，违法所得由实施犯罪的个人私分的，依照刑法有关自然人犯罪的规定定罪处罚。”因此，平台的员工舞弊、欺诈，以平台名义开展虚开犯罪，应当追究该员工的刑事责任。

不过也应当注意，平台不负实质审查交易真实性的义务，但依然须对开票的合法、合规性予以形式审核。换言之，平台应当仔细核查客户提供的合同、资金、交易信息，并存档留底，确保发票开具在形式上合乎税法的相关规定。如果发现问题，应当及时停止开票，及时向主管税务机关报告。

（四）财政返还不属于税款损失，不能以此认定符合虚开结果要件

灵活用工平台自身由于进项短缺，往往通过取得地方政府财政返还的方式弥补过高税负，同时，一些灵活用工平台与地方政府签订有招商引资协议，根据平台吸引入驻企业的纳税情况对平台实施奖补，因此，在一些灵活用工平台涉嫌虚开案件中，司法机关将其取得的地方政府财政返还、奖补认定为税款损失。我们认为，财政返还具备合法性，不属于违法所得，与国家税款损失没有直接关系。

首先，财政返还具备合法性基础，并非企业违法取得。《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》（国发〔2015〕25号）第二条规定：“各地区、各部门已经出台的优惠政策，有规定期限的，按规定期限执行；没有规定期限又确需调整的，由地方政府和相关部门按照把握节奏、确保稳妥的原则设立过渡期，在过渡期内继续执行”。

第三条规定：“各地与企业已签订合同中的优惠政策，继续有效；对已兑现的部分，不溯及既往”。据上列规定，结合各地招商引资、发展经济的实际背景，国家对地方财政返还优惠政策持包容态度，允许其继续执行。因此，地方政府大力发展总部经济并对入驻企业执行财政返还、奖励政策系依职权对其财政收入作出的分配，基于此以行政合同的形式给予灵活用工平台返还、奖补完全具备合法性基础。

此外，我国司法审判实践也支持政府与企业签订的财政返还奖补协议有效。例如最高人民法院对“潍坊讯驰置业发展有限公司诉安丘市人民政府行政协议一案”再审裁定中认定：“营业税、所得税地方留成在讯驰公司交纳后予以返还问题，上述费用属于地方政府财政性收入，安丘市政府享有自主支配权，在此基础上订立的合同条款并不违反法律、行政法规的强制性规定，亦应为有效约定。”

其次，财政返还依照其法律性质与税收具备差异，财政资金是地方政府依据人大在预算范围内授权政府自主使用的，其主体固然来自税收，但是经过预算审批、国库下发之后，已经转变了其性质。灵活用工平台已经全额缴纳了税款给主管税务机关，嗣后取得政府财政部门的财政资金奖补，两条线不宜混为一谈。

因此，根据灵活用工平台与地方政府的协议，企业需将增值税、企业所得税等税费缴纳完毕取得完税证明，灵活用工平台的纳税义务已经履行完毕，其向税务机关缴纳的税款已经转化为财政收入，灵活用工平台向政府申请的财政返还是地方政府对税收留成部分的再分配，其目的是支持灵活用工平台的发展，不能以此认定符合虚开结果

要件。

（五）争取刑事合规整改获不起诉决定

涉案企业刑事合规，是最高人民检察院牵头在全国范围内实行的刑事政策，指的是经营状况良好且具备发展前景的实体企业如果涉嫌单位犯罪，通过对企业开展合规整改挽救企业，使得其走上合法合规经营的道路。通过合规整改的企业可以获得不起诉结果，实践中企业的主要负责人一般也能随之获得不起诉决定。因此，在上述抗辩策略失灵的前提下，灵活用工平台可以主张合规整改，以防陷入囹圄。我们结合《〈关于建立涉案企业合规第三方监督评估机制的指导意见（试行）〉实施细则》的相关规定，对灵活用工平台涉税刑事合规整改提供具体化和可操作化的方案。

1、合规计划的制定及其落实以合规风险控制为首要目标

刑事合规与企业日常合规的最大不同在于，刑事合规是在企业的涉税合规风险已经爆发的基础上开展的，相对而言更能“有的放矢”，实现“亡羊补牢为时未晚”的效果。因此，平台首先应当挽救已经发生的合规风险，然后针对该风险来源予以针对性地解决，最后建立完善统一的合规体系。

首先，挽救已经发生的税务风险，弥补企业过失。税务犯罪最大的危害是其侵犯了国家利益，因此，涉税犯罪的平台如果想要适用合规整改，除了认罪认罚以外，还要积极退缴、退赔税款和违法所得，缴纳滞纳金、罚款，以积极的态度弥补国家的税收损失。实践中，第三方机构对企业的考察十分看重这一基础。此外，灵活用工平台在开

展合规整改时，应当迅速停止相应业务，排查风险、对于舞弊员工的惩戒，对不合理制度进行迅速调整等。

其次，针对风险来源及其类似风险予以整改。涉税犯罪的灵活用工平台应当仔细探究其犯罪的来源和原因。例如，是因为客户采取了欺诈行为？是企业员工采取了舞弊行为？是平台的业务负责人贪图利益？是平台的业务模式本身具有风险？然后，针对税务犯罪、涉税合规风险的具体来源和原因，开展有实际效果的合规整改，制定有的放矢的整改计划，而非泛泛而谈。例如，灵活用工平台违规为高收入人士开展的筹划业务，如果确实模式不合理、不合规，应当对整个业务线予以改革，向提供撮合、服务转包等方面转型。

2、基于灵活用工平台的税法义务建立全面、系统的合规体系

在当代互联网社会中，国家公权力机关对于企业的事前、事中规制能力已经稍显力不从心，灵活用工平台依托互联网，其税收治理责任正在不断地从行政机关向平台落实。大量委托代征的现象就是其中的表征。但是，灵活用工平台自身面临税收负担，对平台用户的税法义务缺乏法律授权的监管权限，平台如何具体落实税法义务确保经营行为合规，其自身实际上也缺乏明确的认识和指引，这也导致一些中小型平台及其客户对虚开行为的法律后果估计不足，对发票的管理不到位，对员工的监管缺失。

刑事合规整改就旨在解决这些问题。首先，平台应当通过制度建设确保业务的真实性，限制业务负责人的权限，加强对业务真实性的审核和审批，并且明确业务负责人、审批人、合规部门各自的权限，

保证责任清晰能够追查。其次，对于平台内部可控的税务风险根据税法规定的各类义务建设配套的合规机制，包括纳税申报、发票管理、财务核算、资金收付等一整套财税机制。最后，对于平台无法控制的税务风险建立识别和应对策略。

3、建立可行、贴合灵活用工平台的涉税合规机制

灵活用工平台的刑事合规应当主要包括：（1）在制度层面上，制定关于坚守业务真实性，加强税务合规建设的企业文化与责任意识，制定完善的财务内控制度，为预防逃税、虚开等犯罪制定相应的防控机制；（2）在人员配置上，要求企业高级领导人参与，有条件的应当建立独立的合规部门，中小型平台应当设立专业而独立的合规人员；（3）在配套制度上，设立完善的奖惩考评制度，要求责任落实到具体人员并施加内部激励。（4）对合规计划定期检查修改，聘请外部税务专业人员予以改进。

八、2024 年灵活用工平台日常税务合规管理建议

不可否认的是，灵活用工平台涉税风险爆发后及时采取应对举措固然重要。但灵活用工平台的日常税务合规管理在一定程度上能够规避税务风险，同样亦应受到灵活用工平台的重视。

前已述及，灵活用工平台本质上来说是由于互联网科技进步而诞生的新型业态，虽然革新了交易方式，但根本的生产关系并没有发生改变，税务层面的合规底线也不会出现松动。税务合规风险，指的是企业的经营活动未能符合税收法律法规或者政策的规定，导致企业遭受财产损失、商誉贬损乃至承担行政、刑事法律责任的风险。灵活用

工平台的日常税务合规，旨在对于平台可以识别、可控制并加以避免的税务合规风险进行制度上的规避，包括如下几个方面。

（一）平台的实际运营以真实业务为原则和底线

在合规性上，业务真实性是灵活用工平台最基本的运营要求。但在平台的初级阶段，一些中、小型平台因缺乏技术实力、缺乏企业规模效应，经营利润薄、企业税务合规建设不完善，产品功能不能完全匹配真实的业务场景，无形中埋下了税务暴雷的隐患。而与之合作的用工企业利用平台薄弱环节，骗取平台开票。因此，灵活用工平台应确保灵活用工人员身份真实、与用工单位不存在劳动关系，用工报酬均实际支付到灵活用工人员本人银行账户，尽量规避代收。

总而言之，灵活用工平台应对业务真实发生的过程、结果全程留痕，及时排除可能招来税务机关质疑的不合规现象，确保将业务真实性作为税务合规第一要务。

（二）最大程度避免现金或私户交易，阻绝“资金回流”

“资金回流”现象是调查企业虚开、偷逃税案件的关键线索。如果平台企业出现了“资金回流”，则极大增加无真实业务虚开发票的认定概率。当然，实践中在特定业务领域，由于灵活用工人员对及时回款的需求很高，因此企业先行以现金或者其他方式垫付款项。在此类情况下，灵活用工平台及其用户是有真实业务发生的，“资金回流”的原因在于用工时采取了现金或者私户转账的结算方式，而在与灵活用工平台结算时为了避免重复付款而收回“垫资、预付款”。

上述资金看似回流，实质上所收回的资金均用于支付用工报酬，

支出系真实发生，但很多情况下办案机关调查片面，导致一些灵活用工平台及实际控制人、财务、业务负责人身陷囹圄。因此，为了从源头阻却涉税违法、犯罪的风险，灵活用工平台应做到财税合规，最大程度避免现金或私户交易，阻绝“资金回流”。

（三）通过业务材料、支出凭证等构筑完整“证据链”

前已述及，“资金回流”是查处虚开的重要线索，但是否存在虚开违法犯罪行为，仍需要从业务真实性进行实质审查，如果用工业务真实存在，则灵活用工平台开具发票及其客户取得、抵扣发票的行为不构成虚开犯罪。同时，业务真实性证明材料也是支撑企业所得税列支合法、抵扣合法的重要证据。因此，业务真实性材料的留存至关重要，这不仅是企业内控制度的要求，更是法律规定。例如《会计档案管理办法规定》规定，原始凭证、记账凭证应保存 30 年。《会计法》第四十四条规定，隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计帐簿、财务会计报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

灵活用工平台由于需要大量对企业开具劳务费发票，因此应当审核并留存劳务的各项资料，构建证据链。应当要审核劳务合同上的服务内容、服务期限、价格等信息是否与实际提供劳务的内容、期限、价格等信息一致，要求企业或者劳务者提供劳务内容的证据或者简介等资料。在这个过程中，所有的核查的资料都要一一保存，并留有痕迹。

（四）争取委托代征资质、依法依规代征税款代开发票

前已述及，委托代征资质是灵活用工平台依法代征税款代开发票

的前提条件。但由于部分服务性质在劳务报酬所得和经营所得之间存在争议，尽管一些平台取得了委托代征资质，也要规避错误代征税款的风险。为此，平台在代征个税时，应当积极和税务机关联系、沟通，要求税务机关就一些税法适用的事项作出“预裁决”，确保一类劳务在平台上以一种标准代征。例如，网络主播的直播服务、司机的运输服务、讲师的授课服务等，在其成立了个体工商户之后，是否能够适用经营所得的税目，还是必须以劳务报酬代征，需要税务机关作出判断。

税法法律法规不同于其他的法律规范，具有更新迭代较快的特点，再加之，平台经济属于新事物，很多制度并不完善，灵活用工平台应当定期开展依法依规代征税款、代开发票的培训和教育，提高员工对法律法规的认知和遵守意识，加强合规意识的培养，从而降低违法风险的发生概率。

（五）建立业务审批制度，实现责任的有效分割

在经济高度发展、国内统一大市场不断深化建设的今天，灵活用工平台面向全国开展业务、招揽客户。业务范围日益广泛，企业规模越做越大，员工数量不断增多，这就为平台领导和负责人提出了更高的要求、更多的问题。如果灵活用工平台的业务人员在业务开展过程中出现虚开、偷税的风险，很容易牵连到平台以及平台的主要负责人，导致明明是员工的“个人行为”，却让整个平台“买单”，导致平台及实际控制人、法定代表人、高管面临入刑的风险。

结合目前公开的案例及我们的代理实践发现，部分虚开案件系灵

活用工平台的业务员为了创造业绩获取提成，而与灵活就业人员、受票单位串通，通过隐瞒实情、弄虚作假的方式逃避灵活用工平台的合规审查，骗取灵活用工平台开具的增值税发票，导致平台陷入虚开犯罪圈套。而一旦案发，业务员可以提出系职务行为、单位犯罪，且所从事的业务均经过领导审批，其不负主要责任。此时平台的实际控制人、法定代表人、财务、业务主管作为主要负责人被牵涉其中难以脱身，而实际上他们对业务的真实情况并不了解。

为了预防规避此类风险，建议平台应从内部控制制度着手，建立制度化、规范化、电子化的审批流程，并实现：审批材料、文件（纸质或者电子档）全留存，经办人员的请示汇报记录全留存（建议使用企业微信、钉钉等办公软件，避免通过个人微信、QQ、电话等进行审批）。一旦某项业务出现发票不合规现象，平台能够立即还原事实，证明实际控制人、法定代表人、高管等根据公司制度正常审批，对经办人舞弊的行为不知情，实现责任的有效分割。